

II-10. ОТЧЕТ ПО ФОРМЕ М-29 В СИСТЕМЕ РАСЧЕТОВ И ПОДТВЕРЖДЕНИЯ ЗАТРАТ

Если руководство строительной компании не озабочено контролем за рациональным расходом материалов на производство строительно-монтажных работ, то, и прибыли у такой компании не будет

Для списания основных материалов на затраты по выполнению работ предусмотрен такой сложный, но оправданный в целях планирования и контроля за расходом материально-производственных запасов документ, как отчет начальника строительного участка (производителя работ) о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам по форме № М-29, утв. Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 N 613.

Отчет о списании материалов по форме № М-29 можно назвать комплексным отчетом: он не просто отражает операцию списания материалов, но и дает информацию о том, соответствуют ли объемы фактически израсходованных стройматериалов нормативным значениям. Именно с помощью этого отчета формируется информация о себестоимости объекта строительства, а также выявляются факты и устанавливаются причины перерасхода материалов.

Отчет по форме № М-29 служит основанием для списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ.

Прямое списание строительных материалов по факту без применения норм расхода и оформления формы М-29 рассматривается как нарушение!

Форма М-29 официально была признана не обязательной к заполнению еще в 2013 году, но по-прежнему многие организации ее используют для того, чтобы получить детальную информацию о нормах расходования и фактически понесенных затратах при строительстве.

В случае если организация использует самостоятельно разработанные ею формы первичных документов, ей следует учитывать, что первичные документы, не содержащие обязательных реквизитов, не должны приниматься к бухгалтерскому учету, иначе возможен риск того, что при решении спорных налоговых вопросов у арбитражного суда могут быть основания для непризнания таких документов в качестве первичных документов.

Как правило, в договорах подряда (государственных контрактах) прописывается, что заказчик оплачивает работы подрядчика при представлении следующих документов: справки о стоимости выполненных работ, составленной по унифицированной форме N КС-3, оформленной на основании акта приемки, составленного по унифицированной форме № КС-2, и при представлении отчета о расходе основных материалов в строительстве по унифицированной форме № М-29.

Совет! Требование Заказчиков о предоставлении отчета по форме М-29 по нашему мнению является избыточным, и должно относиться только к части материалов поставки заказчика. В данном случае речь может идти лишь о выписке из формы М-29 или отчета об использовании давальческого сырья по форме М-29.

Отчет по форме М-29 открывается отдельно на каждый объект строительства и ведется начальником строительно-монтажного участка в течение года с использованием необходимого количества вкладных листов.

Обязанность составления формы М-29 лежит на прорабе стройки или начальнике соответствующего участка, которые должны внести все данные в отчет и подписать его. Однако часто производители работ не умеют и не хотят ее заполнять, и поэтому как составление, так и ведение форм перекладывают на специалистов ПТО.

Специалисты проектно-технического отдела, в том числе инженеры-сметчики участвуют в подготовке формы М-29 только в части нормативных показателей и ее проверке!

Обычно данные разд. I о нормативной потребности в материалах заполняются производственно-техническим отделом (ПТО) строительной организации перед началом строительства объекта, данные разд. I о выполненных объемах работ и разд. II о расходе материалов заполняются прорабом. Количество материалов, списываемых на себестоимость строительно-монтажных работ, указывается начальником или главным инженером строительной организации (СМУ, СУ, ПМК, ОКС, РСУ и т. п.).

По большому счету в учетной политике для целей бухгалтерского учета необходимо указать те подразделения, которые должны составлять форму М-29.

Итак, еще раз повторим, что отчет по форме М-29 служит основанием для списания материалов на себестоимость СМР и сопоставления фактического расхода материалов на выполненные работы с расходом, определенным по производственным нормам.

В соответствии с Инструкцией по заполнению формы М-29 отчет открывается на каждый объект строительства. Отчет состоит из двух разделов:

- **разд. I** «Нормативная потребность в материалах и объемы выполненных работ»;
- **разд. II** «Сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам».

В разд. I приводятся данные об объемах СМР и нормативной потребности основных строительных материалов. В разд. II производится сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам.

Данные разд. I о нормативной потребности в материалах заполняются, как правило, производственно-техническим и сметно-договорным отделами строительных организаций перед началом строительства объекта, а данные этого раздела о выполненных объемах работ и разд. II о расходе материалов - материально ответственными лицами (производителями работ, мастерами, начальниками участков), контролирующими производственный процесс, а в некоторых организациях и совместно с производственно-техническим отделом.

Если в отчетном месяце допущен перерасход материалов, вместе с отчетом в производственно-технический отдел должна быть представлена объяснительная записка о причинах перерасхода по установленной форме от материально ответственного лица. В результате анализа причин перерасхода руководством строительной организации могут быть приняты решения как отнесения перерасхода за счет виновных лиц (по результатам административного расследования на счета учета 94, 73), так и о списании на себестоимость объекта (в случае технического обоснования) или за счет расходов, не учитываемых при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Отчет по форме М-29 ежемесячно представляется в производственно-технический отдел и бухгалтерию в установленные руководством организации сроки. В бухгалтерию при этом с целью оптимизации документооборота может представляться утвержденная выписка из формы М-29.

В производственно-техническом отделе должен быть экземпляр отчета по форме М-29 по каждому объекту, куда ежемесячно должны переноситься данные из отчетов прорабов о фактическом расходе основных материалов и расходе, определенном по производственным нормам.

Отчет по форме М-29 составляется на основании:

- данных о выполненных объемах СМР в натуральном выражении, взятых из форм первичного учета по капитальному строительству (журнала учета выполненных работ по форме КС-6а, на основании которого составляются акт о приемке выполненных работ по форме КС-2, общий журнал работ по форме КС-6, и т.д.);
- утвержденных производственных и сметных норм расхода материалов на единицу измерения объема конструктивного элемента или вида работ;
- первичных документов по учету материалов (лимитно-заборных карт, товарно-транспортных накладных, требований и т.д.).

В соответствии с Инструкцией о порядке составления ежемесячного отчета начальника строительного участка, утвержденной ЦСУ СССР 24.11.1982 N 613, предусмотрен следующий порядок составления отчета по форме N М-29.

В разд. I "Нормативная потребность в материалах и объемы выполненных работ" отчета графы 2, 4, 5, 6, 8 заполняются производственно-техническим отделом строительной организации перед началом строительства объекта, а графа 9 - только по переходящим объектам в начале года.

Графа 2 "Наименование видов работ, конструктивных элементов и материалов" заполняется следующим образом. Сначала записывается вид СМР (земляные работы, каменные работы, устройство полов и т.д.), затем наименование конструктивного элемента с перечнем материалов, необходимых для его выполнения.

ВАЖНО!

В форме М-29 перечень основных материалов (конструкций и изделий), их наименования и единицы измерения, по которым показывается расход по нормам, как правило, должен соответствовать Классификатору строительных ресурсов (КСР) Минстроя России и соответственно – принятым в сметных нормах ГЭСН, сметах и Актах выполненных работ (КС-2).

Несоответствие наименования материалов в форме М-29 и Акте о приемке выполненных работ по форме КС-2 наверняка привлечет внимание налоговиков, и они могут исключить из состава расходов затраты, не соответствующие смете и акту о приемке выполненных работ.

Следует учесть, что фактическая торговая номенклатура производителей и поставщиков материальных ресурсов может отличаться (в части торговых наименований и единиц измерений), от номенклатуры Классификатора строительных ресурсов. В этом случае рекомендуется перевод единиц измерения и приведение наименований осуществлять в первичной документации по учету материалов, в том числе и складского учета. В форме М-29 материалы должны соответствовать КС-2 и смете!

Например:

купили:

«Плитка керамическая фасадная 20 × 40 (7) Ceramo mare, пр-ва Италия» ... *шт*

включили:

06.2.03.02-0025 «Плитки керамические фасадные неглазурованные гладкие толщиной 7 мм»
... М.КВ

В графе 4 "Единица измерения" указываются, соответственно, единицы измерения конструктивного элемента и материалов, необходимых для его выполнения.

Примечание: в соответствии с п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, с изменениями от 23.04.2002 № 33н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н), материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена. Если 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.

Если затруднительно отражение движения такого материала одновременно в двух единицах измерения, возможен вариант перевода материала в другую единицу измерения с составлением акта перевода представителями отдела снабжения, бухгалтерской службы, специалистов других отделов (если это необходимо) и заведующего складом. В акте перевода в другую единицу измерения указывается количество материала в единице измерения, указанной в расчетных (сопроводительных) документах поставщика, и в единице измерения, по которой материал будет отпускаться со склада. Одновременно определяется учетная цена в новой единице измерения. На карточке складского учета материал приходится в единице измерения поставщика, а также в другой (новой) единице измерения со ссылкой на акт перевода.

В графе 5 "Обоснование производственных норм расхода материалов" записываются номера таблиц, параграфов и сокращенное наименование сборников производственных и сметных норм, которые использует в работе данная строительная организация.

Количество материальных ресурсов принимается на основании нормативных показателей расхода материальных ресурсов, приведенных в сметных нормах ГЭСН и объемов работ, принятых на основании технической документации

Количество конкретных материальных ресурсов, не учтенных в сметных нормах, расход которых зависит от проектных решений, включается на основании данных проектной и иной технической документации с учетом трудноустраняемых потерь и отходов, связанных с перемещением материальных ресурсов от приобъектного склада до рабочей зоны (зоны монтажа) и их обработкой при производстве соответствующих видов работ, определяемых согласно положениям соответствующих методик.

Количество материальных ресурсов (детали опалубки, крепления и т.п.), не учтенных в сметных нормах, используемых в соответствии с технологией строительного производства несколько раз при выполнении отдельных видов работ, принимается с учетом их оборачиваемости в порядке, определенном положениями технических частей сборников сметных норм.

В графе 6 "Норма расхода материалов на единицу измерения работ (конструктивного элемента)" на основании соответствующих сборников производственных норм указываются нормы расхода материалов на единицу измерения строительных и монтажных работ (определяется на основе государственных элементных сметных норм, локальных смет, сводных ведомостей материалов и спецификацией в составе рабочей документации по объекту строительства).

Графа 8 "Объем работ и нормативная потребность материалов на весь объект" заполняется следующим образом. По каждому виду работ (конструктивному элементу) показывается физический объем строительно-монтажных работ, предусмотренный рабочими чертежами на весь строящийся объект, а по каждому виду материалов - его нормативная потребность (лимит) на соответствующий вид работ (конструктивный элемент), которая исчисляется путем умножения нормы расхода материала (графа 6) на соответствующий объем строительно-монтажных работ (конструктивный элемент), приведенный в графе 8.

Если строительство объекта ведется более одного года, то в **графе 9 "В том числе объем фактически выполненных работ на начало отчетного года"** по каждому незаконченному виду работ (конструктивному элементу) из общего объема работ на весь строящийся объект (графа 8) выделяется объем строительно-монтажных работ, фактически выполненных в предыдущие годы.

Графы с 10 по 21 заполняются производителем работ непосредственно во время строительства объекта. В них отражаются объемы выполненных работ по каждому виду работ (конструктивному элементу) за соответствующий отчетный месяц и нормативный расход каждого вида материалов, рассчитанный как произведение нормы расхода материалов (графа 6) на объем выполненных работ за месяц.

Данные об объемах фактически выполненных работ определяются по данным журнала учета выполненных работ по форме КС-6а.

После окончания отчетного месяца по каждому виду материалов определяется общий нормативный расход на все работы по производственным нормам и записывается по соответствующим итоговым строкам разд. I, который затем переносится в графы 5, 9 и т.д. разд. II.

При выявлении завышений объемов выполненных работ в отчете по форме М-29 должен быть исправлен объем выполненных работ за тот период, в котором обнаружены завышения, и, соответственно, уточнен расход материалов на выполненный объем работ. Ранее списанные на производство работ материалы должны быть отнесены под отчет материально ответственных лиц.

В разд. II "Сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам" отчета указываются количество материалов, израсходованных за каждый отчетный месяц по производственным нормам и фактически, экономия или перерасход материалов и количество материалов, разрешенных к списанию на себестоимость строительно-монтажных работ.

Если строительство объекта ведется более одного года, то в разд. II в графы "Итого на начало года" переносятся данные из графы "Всего с начала строительства" разд. II отчета за предыдущий год.

Если объект строится первый год, в отчете по графам "Итого на начало года" ставятся прочерки.

Расход материалов за отчетный месяц, рассчитанный по производственным нормам (для заполнения граф 5, 9, 13 и т.д.), берется из итоговых данных разд. I отчета по соответствующим материалам.

Фактический расход каждого вида материалов за месяц показывается в разд. II отчета по форме М-29 в целом по объекту на основании первичных расходных документов.

Количество израсходованных материалов, показанных в отчете по форме М-29, должно соответствовать количеству материалов, приведенных в материальном отчете.

Экономия или перерасход материалов за каждый месяц определяется как разность между фактическим расходом и расходом, рассчитанным по производственным нормам, и записывается в графах 7, 11 и т.д. При этом экономия показывается со знаком минус (-), а перерасход - со знаком плюс (+).

Как уже было указано выше, по каждому случаю перерасхода материалов производитель работ должен представить письменное объяснение по установленной форме (Приложение к форме М-29), которое прилагается к отчету.

Отчет по форме М-29 подтверждается подписью начальника участка (производителя работ), представителя производственно-технического отдела, бухгалтера, других специалистов при необходимости и утверждается руководителем строительной организации (иным лицом, определенным нормативными актами компании).

Если количество фактически израсходованных на производство строительно-монтажных работ основных материалов меньше количества, исчисленного по нормам, к списанию на себестоимость строительных и монтажных работ утверждается количество фактически израсходованных материалов.

Если количество фактически израсходованных на производство СМР основных материалов больше количества, исчисленного по нормам, и перерасход материалов технически обоснован или вызван производственной необходимостью (например, перерасход металла при вынужденной замене арматуры на большие диаметры из-за отсутствия арматуры необходимых размеров), на себестоимость строительных и монтажных работ списывается количество материалов, разрешенное руководителем строительной организации (иным лицом, определенным в организации нормативными актами) к списанию.

Не списывается на себестоимость СМР технически не обоснованный перерасход материалов (например, из-за нарушений трудовой или производственной дисциплины).

Рекомендуемый порядок документооборота

Оптимальная схема документооборота в рассматриваемой ситуации, по нашему мнению, может быть следующей:

1. В начале месяца производитель работ (материально ответственное лицо) получает на руки материальный отчет с выведенными остатками (в количественном и стоимостном выражении) материалов на начало месяца.

2. В течение месяца (это теоретически, а практически - по окончании) производитель работ отражает движение материалов в своем материальном отчете в количественном выражении и выводит остаток материалов на конец месяца (так же в количественном выражении).

3. В установленный руководителем организации срок материально ответственное лицо сдает в ПТО отчет по форме М-29.

4. Утвержденный начальником ПТО отчет по форме М-29 и материальный отчет сдаются главному инженеру (либо лицу, им уполномоченному).

5. Утвержденный главным инженером материальный отчет вместе с приходными и расходными документами, а также отчет по форме М-29 сдаются в бухгалтерию.

6. Бухгалтерия расценивает материальный отчет - определяет стоимостное выражение прихода материалов, их использование и остаток на конец месяца.

7. Материальный отчет с остатками материалов на начало нового месяца передается производителю работ.

8. Данные из обработанных материальных отчетов переносятся в сводную ведомость по движению материальных ценностей.

Лимитный или инвентарный способ списания МПЗ

Еще одним способом списания и контроля за списанием основных МПЗ, а также способом обеспечения достоверных данных по приобретению и отпуску материалов, контроля за сохранностью материалов на складах и участках производства работ и за соблюдением установленных организацией норм расхода материалов на производство строительно-монтажных работ, а также способом анализа эффективности использования материалов является способ, который условно можно назвать "лимитный" или "инвентарный".

Он имеет некоторые особенности, связанные как с организацией бесперебойного снабжения материально-производственными запасами объекты строительства, так и с возможностью иметь точные планы-графики производства работ. Этот способ не всегда более легкий и менее трудозатратный, поэтому строительной организации целесообразно определить способы списания в зависимости от особенностей вида работ, наличия квалифицированного персонала и других особенностей и закрепить данный способ в учетной политике и других нормативных актах компании. Итак, производителю работ на определенный месяц составляется план-задание по выполнению объемов строительно-монтажных работ, которые участок должен фактически выполнить, и отпускаются материалы в количестве, необходимом для выполнения указанных работ (учет ведется по первичным документам формы N N М-4, ТОРГ-12, М-11, М-15, другим).

В конце месяца материально ответственное лицо должно составить акт расхода на фактически использованные материально-производственные запасы под выполненные работы, в котором указываются наименование материалов, их количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, наименование заказа, для выполнения которого они израсходованы.

Также целесообразно в определенные сроки (ежедекадно, ежемесячно, ежеквартально) проводить инвентаризацию незавершенного производства и материалов на участке. Оформить ее результат можно в виде инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей по типовой форме N ИНВ-3 (утв. Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации") или актом об остатках и на списание в расход материалов открытого хранения формы N М-22а (утв. Приказом Центрального статистического управления СССР от 02.06.1982 N 300а "О внесении изменений в типовые формы первичного учета для усиления контроля за запасами и расходом сырья, материалов и топлива, отходов и вторичных ресурсов") либо документом, разработанным самостоятельно и позволяющим определить действительный остаток материалов, еще не затраченных на производство строительно-монтажных работ.

При расхождении данных, указанных производителем работ и утвержденных руководителем организации к списанию, в учете необходимо сделать бухгалтерские записи по Дебету счета 10 и Кредиту счета 20 - восстановить оставшиеся неизрасходованные материально-производственные запасы в подотчет материально ответственному лицу.

У каждого способа есть свои достоинства и недостатки, поэтому при выборе того или иного варианта строительной организации следует определить свои возможности и потребности в части учета материально-производственных запасов, используемых при строительно-монтажных работах.

В строительной организации необходимо ежемесячно сверять остаток материально-производственных запасов, находящихся в подотчете у каждого материально ответственного лица. Для этого необходимо каждому материально ответственному лицу передавать материальные отчеты по форме N М-19 с выведенными остатками материалов на начало месяца, в котором они отражают движение материально-производственных запасов за месяц и передают в конце периода в бухгалтерию для проверки и отнесения по счетам бухгалтерского учета материалов, затрат, другим счетам. В материальном отчете формы N М-19 целесообразно

выделить данные о поступлении материалов от других организаций или от других подразделений организации (внутреннее перемещение). Аналогично в данных о выбытии материалов следует отдельно выделить расход непосредственно на производство, реализацию на сторону или внутреннее перемещение (передачу материалов в другие подразделения).

Количество израсходованных материалов, показанных в отчете по форме N М-29, должно соответствовать количеству материалов, приведенных в отчете по форме N М-19. Отчет по форме N М-19 не содержится в унифицированных формах первичной учетной документации и может быть составлен в произвольной форме, а также вправе в утвержденную типовую межведомственную форму N М-29 добавить дополнительные реквизиты (Постановление ФАС Поволжского округа от 14.01.2010 по делу N А57-16848/2008).

Такая схема учета материалов на производство позволяет упростить ведение учета (кстати, она довольно широко распространена во многих странах и отражена в МСФО - п. 31 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 11 "Договоры на строительство", введенного в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н). **Однако при этом основная тяжесть оформления документов перекладывается на плечи инженерно-технических работников строительной организации - производственно-технического отдела, администрации участка.** Это нарушает старую, еще советскую традицию, согласно которой все бумаги должна составлять бухгалтерия. Кроме того, соблюдение поставщиками установленных договорами графиков поставок с точностью плюс-минус один-два дня для нас сродни фантастике.

ВАЖНО ИЗ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ И НАЛОГОВЫЕ РИСКИ:

- НАЛОГОВАЯ Инспекция установила, что при определении соответствия объемов АБС, израсходованной на строительство каждого объекта по актам о приемке выполненных работ, объему АБС, израсходованной согласно отчетам по форме М-29, **объем АБС, израсходованной согласно актам о приемке выполненных работ, не соответствует объему асфальтобетонной смеси, израсходованной согласно отчетам (форма М-29).**

В результате этого Инспекция по всем трем объектам в ходе налоговой проверки приняла у Общества в качестве обоснованных объемы АБС, отраженные в актах о приемке выполненных работ (форма КС-2), и **сделала вывод о перерасходе названного строительного материала что, как следствие, привело к завышению расходов по налогу на прибыль в спорные налоговые периоды.**

В материалах дела усматривается, что в подтверждение экономической обоснованности расходов на АБС Общество представило отчеты по форме М-29, утвержденной Приказом ЦСУ СССР от 22.03.1960 N 200, без указания допущенного перерасхода материалов, без каких-либо приложений (объяснительных записок прорабов). В этих отчетах не указаны ни нормативная потребность в материалах (проектные значения), ни сопоставление фактического расхода основных материалов с расходом, определенным по производственным нормам, ни экономия или перерасход, ни потери материалов.

Отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами по форме М-2 является внутренним учетным документом организации и не предъявляется (не согласовывается) с заказчиком работ.

Общество не представило ни в Инспекцию, ни в материалы судебного дела акты или служебные записки по перерасходу АБС в разрезе каждого спорного объекта, уведомления (сообщения, согласования с заказчиками) по перерасходу асфальтобетонной смеси и т.д., тогда как наличие таких документов прямо предусмотрено Инструкцией ЦСУ N 613.

- Судебные инстанции указали, что при передаче материалов от подрядчика субподрядчику должна быть оформлена накладная на отпуск материалов на сторону по форме М-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30.10.97 N 71а "Об утверждении

унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве".

В 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 М-29, утвержденной ЦСУ СССР 24.11.1982 N 613 (далее - Инструкция), указано, что в целях списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ предусмотрена типовая межведомственная форма М-29, которая служит основанием для списания материалов на затраты. Отчет по форме М-29 открывается на каждый объект строительства.

Исходя из Инструкции количество фактически израсходованных стройматериалов, показанных в отчете по форме М-29, должно соответствовать количеству материалов, приведенных в отчете по форме М-19. Он составляется материально ответственным лицом только в количественном выражении в одном экземпляре и представляется в бухгалтерию по окончании месяца. Расценка поступления и расхода материалов производится бухгалтерией непосредственно в материальном отчете.

В рассматриваемом случае ни накладные на отпуск материалов на сторону по форме М-15, ни отчеты по форме М-29 не составлялись.

- **ДЛЯ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ РЕАЛЬНОСТИ ПОНЕСЕННЫХ РАСХОДОВ** общество представило в материалы дела первичные документы: платежные поручения, счета-фактуры, накладные по форме N М-15, товарные накладные по форме ТОРГ-12, отчеты по форме N М-29, договора.

Суды, оценив в порядке статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации первичные документы, пришли к правильному выводу о том, что хозяйственные операции с контрагентами подтверждены документально, в соответствии с экономическим смыслом отражены обществом в бухгалтерской и налоговой документации, оплата за поставленные вышеуказанными контрагентами строительные товары подтверждена материалами проверки и инспекцией не оспаривается, расчеты по стоимости товара произведены между сторонами сделки в полном объеме; **факт списания в производство товаров по отчетам ф. М-29 подтвержден.**

- Суд установил, что в представленных отчетах по форме М-29, послуживших **основанием для дополнительного списания материалов, отсутствуют подписи** представителей заказчиков или контролирующих органов, которые бы подтверждали необходимость проведения дополнительных работ, они содержат недостоверные сведения, не указаны причины перерасхода. Кроме того, из указанных документов не представляется возможным установить на основании каких документов или сведений заявитель определял дополнительно необходимое количество материалов, **в представленных налогоплательщиком документах отсутствуют ссылки на нормы расходования** и соответствующие расчеты для определения количества материалов, которое необходимо дополнительно выделить в каждом конкретном случае. Доказательств учета количества АБС (как произведенной, так и использованной при выполнении работ), обеспечивающий контроль достоверности информации, содержащейся в отчетах по форме М-29, заявителем не представлено, такой учет Обществом не велся.

Таким образом, поскольку **Общество не согласовывало перерасход по строительным материалам с заказчиками, а подписало акт по форме КС-2, исходя из сметной стоимости,** следовательно, **фактическими расходами Общества на использованные строительные материалы являются расходы, отраженные в актах КС-2;** доказательств того, что сумма перерасхода по строительным материалам по отношению к сметной стоимости, указанная в отчетах формы М-29 является фактическими расходами Общества, не представлено, суд пришел к правильному выводу об отсутствии экономической обоснованности перерасхода указанного материала.

- При сопоставлении материальных расходов и фактического их применения судом проанализированы данные актов приема выполненных работ по форме КС-2 и отчетов о расходе материалов по форме М-29, данные товарных накладных, накладных на отпуск материалов на сторону по форме М-15, данные ведомости объемов и стоимости работ.

По результатам проведенного анализа **установлено занижение объемов отпуска материалов в производство согласно отчетам по форме М-29, при одновременном завышении объемов фактически использованных материалов** (как приобретенных, так и давальческих) по сравнению с объемами материалов, согласованных в ведомости объемов и стоимости работ в актуальной редакции. При этом, первичные учтенные документы, представленные налогоплательщиком, не подтверждают как факт перерасхода материалов, так и факт наличия остатков материалов на складе на конец выполнения работ, а также факт реализации материалов сторонним организациям.

Инспекцией сделан вывод о том, что результаты сопоставления объемов оприходованного и списанного материала **свидетельствуют о намеренном отражении налогоплательщиком в документах учета приобретения материалов в большем объеме, чем их реальное получение лишь с целью завышения расходов по налогу на прибыль и применения вычетов по НДС.**

- Факт использования строительных материалов для собственных нужд для выполнения работ на строительных объектах документально не подтвержден. Отчеты о расходе материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным норм по форме М-29, утвержденной Инструкцией ЦСУ СССР от 24.11.1982 N 613, являющиеся первичным документом при формировании себестоимости строительного объекта и при отражении материальных расходов в бухгалтерском учете организации, у заявителя отсутствуют.

Довод общества о том, что отчет по форме М-29 не является обязательной и первичной формой отчетности при ведении строительства, в связи с чем, не влияет на обоснованность заявленного вычета по НДС, несостоятелен.

Отдельные строительные организации считают, что рыночные условия хозяйствования, применение договорных цен на строительство, разработка многими строительными подразделениями предварительных комплектующих ведомостей и фактическое обеспечение объектов строительства необходимыми материалами в соответствии с ними, сокращение управленческого аппарата сделали ненужным весьма трудоемкий процесс составления отчета по форме М-29. Мы считаем, что это ошибочная точка зрения. Наше мнение основано на том, что если не составлять отчет по форме М-29, то строительная организация лишается возможности осуществлять оперативный контроль и управлять материальными расходами организации.

Судебная практика последних лет подтверждает, что отчет по форме М-29 не утратил своей актуальности и наряду с другими документами может подтверждать обоснованность признания расходов в виде стоимости материалов (см., например, постановления АС ПО от 29.01.2015 N Ф06-4489/2013, Ф06-19054/2013 по делу N А65-21365/2013 и от 23.05.2016 N Ф06-7632/2016 по делу N А57-18659/2015, АС СКО от 31.01.2017 N Ф08-10336/2016 по делу N А63-6584/2015, АС СЗО от 28.11.2014 по делу N А66-5752/2013). При этом отчет по форме М-29, как и другие первичные документы, должен содержать информацию об объекте, на котором выполнялись работы.

ВАЖНЫЙ ВОПРОС:

Количество материалов, предусмотренных для выполнения строительных работ в смете, не совпадают с фактическим расходом, указанным в форме М-29, на основании которой проводится их списание. Приведет ли это к каким-либо сложностям при проверке?

Однозначного ответа на этот вопрос нет. Все зависит от размеров отклонения фактического расхода материальных затрат от сметы. Прежде всего, должны быть определены и задокументированы причины, по которым такое отклонение образовалось. Если это не сделать, то при проверке может быть признана необоснованной налоговая выгода, мотивируя это тем, что в ходе строительства подрядчик должен руководствоваться условиями, утвержденными сметой.

Списанию на производственные затраты подлежат только те материалы, которые включены в подписанный акт о приемке выполненных работ (форма КС-2) и предъявлены заказчику или генподрядчику к оплате. Данные затраты относятся к прямым. ПРЯМОЕ СПИСАНИЕ СТРОИТЕЛЬНЫХ МАТЕРИАЛОВ ПО ФАКТУ БЕЗ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМ РАСХОДА И ОФОРМЛЕНИЯ ФОРМЫ М-29 РАССМАТРИВАЕТСЯ КАК ГРУБЕЙШЕЕ НАРУШЕНИЕ НА БЮДЖЕТНЫХ СТРОЙКАХ!

Обязательность применения несовершенных Государственных сметных нормативов, Классификатора строительных ресурсов (КСР) и сметных цен строительных ресурсов из ФГИС ЦС Минстроя России, помимо проблем с правоохранительными органами, может повлечь и проблемы с налоговыми органами и теперь даже с банками по платежам с эскроу-счетов!

Как известно, списанию на производственные затраты подлежат только те материалы, которые включены в подписанный Акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2) и предъявлены заказчику или генподрядчику к оплате.

ПРИМЕР:

Для проверки сметной документации и актов выполненных работ на предмет правильности их составления и соответствия нормативным документам налоговая инспекция привлекла специалиста, обладающего специальными знаниями и навыками в области строительства. Этот специалист проанализировал расходы на списание материалов, использование техники, трудовых ресурсов в соответствии со СМЕТНОЙ ДОКУМЕНТАЦИЕЙ И АКТАМИ О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ и рассчитал суммы расходов С УЧЕТОМ ПОТРЕБНОСТИ ПО НОРМАТИВАМ (ЛОКАЛЬНЫМ СМЕТАМ). По результатам произведенного расчета затраты по основной деятельности (в том числе материалы и иные ТМЦ) были определены налоговым органом РАСЧЕТНЫМ МЕТОДОМ и приняты для целей исчисления налога на прибыль С УЧЕТОМ УСТАНОВЛЕННОЙ ПОТРЕБНОСТИ ПО СМЕТАМ.

Несоответствие наименования материалов в форме М-29 и Акте о приемке выполненных работ по форме КС-2 наверняка привлечет внимание налоговиков, и они могут исключить из состава расходов затраты, не соответствующие Смете и Акту о приемке выполненных работ. А такое несоответствие очень даже может возникнуть! В составе Государственных элементных сметных норм (ГЭСН) полно устаревших и неприменяемых материалов и оборудования.

Таким образом, формально (по документам) получается, что вы списали в расходы материалы, которые не предусмотрены ни сметой, ни актом приемки выполненных работ. Но в то же время вы фактически понесли эти расходы, причем именно для производства строительных работ, предусмотренных сметой.

В соответствии с положениями Градостроительного Кодекса РФ (Статья 8.3. Ценообразование и сметное нормирование в области градостроительной деятельности введена Федеральным законом от 03.07.2016 N 369-ФЗ с подачи самого Минстроя) сметная стоимость строительства, финансируемого с привлечением средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, определяется с ОБЯЗАТЕЛЬНЫМ ПРИМЕНЕНИЕМ сметных нормативов, сведения о которых включены в федеральный реестр сметных нормативов, и сметных цен строительных ресурсов из Федеральной государственной системы ценообразования в строительстве ФГИС ЦС Минстроя России.

Нет необходимости лишней раз напоминать о том, что эти самые Государственные сметные нормативы уже давно устарели и не соответствуют фактически применяемым строительными компаниями технологиям, машинам и материалам, а т.н. «сметные цены строительных ресурсов» - данным производственного и бухгалтерского учета при строительстве.

При этом в методиках самого Минстроя записано, что «Государственные элементные сметные нормы отражают прогрессивные и рациональные методы, технологию и организацию строительного производства, основываются на использовании эффективных строительных машин, применении современных строительных материалов, изделий и конструкций, обеспечивающих безопасность и потребительские свойства создаваемой строительной продукции».

И можно также сколь угодно ссылаться и на то, что «разработка государственных элементных сметных норм производится на основе принципа усреднения с определением нормативного количества строительных ресурсов, необходимого и достаточного для выполнения соответствующего вида строительных, специальных строительных и ремонтно-строительных работ».

Вопрос: Сметой на производство строительного-монтажных работ для забивки свай предусмотрено применение трубы с толщиной стенки 7 мм. Фактически используется такая же труба, только с толщиной стенки 8 мм, так как она была приобретена в 2014 г. и позволяет значительно удешевить стоимость строительства за счет разницы в ценах 2014 - 2018 гг. Бухгалтерия предприятия настаивает на том, что размер трубы в форме КС-2 из сметы на производство работ, в нашем случае 159x7 мм, обязательно должен соответствовать наименованию в форме М-29 на списание материалов, и фактическое списание в М-29 трубы 159x8 мм является налоговым нарушением. Права ли бухгалтерия?

Ответ: Опасения бухгалтерии не напрасны. Несоответствие наименования материалов в форме М-29 и акте о приемке выполненных работ по форме КС-2 наверняка привлечет внимание налоговиков, и они могут исключить из состава расходов затраты, не соответствующие смете и акту о приемке выполненных работ.

Дело в том, что все затраты, включаемые в состав расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, должны быть документально подтверждены. Такое подтверждение осуществляется документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором) (ст. 252 НК РФ).

Для приемки выполненных строительного-монтажных работ применяется унифицированная форма первичной учетной документации - акт о приемке выполненных работ (форма КС-2). Эта форма утверждена Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100.

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 (п. 1 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, утвержденной ЦСУ СССР 24.11.1982 N 613).

Таким образом, формально (по документам) получается, что вы списали в расходы материалы, которые не предусмотрены ни сметой, ни актом приемки выполненных работ. Но в тоже время вы фактически понесли эти расходы, причем именно для производства строительных работ, предусмотренных сметой. Следовательно, такие расходы являются обоснованными и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Поэтому, на наш взгляд, у вас есть шанс отстоять право на включение этих расходов в расчет налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, ФАС Уральского округа в Постановлении от 30.05.2011 N Ф09-2880/11-С3 признал, что неполное заполнение в актах, справках предусмотренных граф не свидетельствует о документальной неподтвержденности произведенных затрат.

В этом деле налоговый орган при проведении проверки организации выявил несоответствие записей в форме N М-29 и актах КС-2, а также что материалы, использованные при ремонте объекта, не поименованы в ведомости материалов по договору. На этом основании налоговики исключили спорные затраты из состава расходов. Однако суд признал выводы налогового органа неправомерными.

Суд указал, что в ст. 252 НК РФ содержатся общие критерии, которым должны соответствовать производимые налогоплательщиками расходы. Они должны быть экономически обоснованными, документально подтвержденными и производиться для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Обоснованность расходов в целях применения гл. 25 НК РФ должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности, и не должна зависеть от результата такой деятельности.

Использование дополнительных, не предусмотренных сметой материалов, не свидетельствует о необоснованности такого использования. Указанные расходы подтверждены актами выполненных работ, связаны с производственной деятельностью налогоплательщика. Налоговым органом не представлены доказательства того, что спорные материалы не были использованы налогоплательщиком для выполнения работ на объектах или были отражены неоднократно в составе материальных расходов. Отсутствие связи спорных расходов с осуществляемой обществом предпринимательской деятельностью и направленности таких расходов на получение прибыли выездной налоговой проверкой не установлено.

Налоговый кодекс не устанавливает перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций. Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов при наличии их связи с предпринимательской деятельностью налогоплательщика в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждают документы, имеющиеся у налогоплательщика, факт осуществления заявленных им расходов или нет.

Пороки в оформлении документов, в частности неполное заполнение в актах о приемке выполненных работ по форме КС-2, справках формы N М-29 предусмотренных граф, не свидетельствуют о документальной неподтвержденности произведенных затрат. Более того, ни Налоговый кодекс, ни правила ст. ст. 6 и 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" не содержат требований о необходимости отражения в актах подробной расшифровки работ (услуг).

Таким образом, при наличии претензий со стороны налоговиков у вашей организации есть шансы отстоять свою позицию в суде.

Но лучше до суда дело не доводить, а согласовать с заказчиком использование при строительстве трубы с толщиной стенки 8 мм. Тогда предмета спора не будет.

Образец заполнения формы М-29 на списание материалов:

треста, управления	даты	объекта строительства
К О Д Ы		

Трест, управление ООО "Строитель"
 Начальник строительного участка
 (производитель работ) Семенов В. В.

Типовая междуведомственная форма № М-29
 Утверждена Приказом ЦСУ СССР от 24.11.1982 № 613

Представляется ежемесячно начальником
 строительного участка (производителем
 работ) вышестоящей организации (СМУ,
 СУ и др.) в установленные ею сроки

О Т Ч Е Т

о расходе основных материалов в строительстве
 в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам
 по Строительной площадке № 3 (столовая)
 (наименование объекта строительства)

Работы начаты 01.04.2017

Работы окончены или открыт новый отчет 30.05.2017

I. НОРМАТИВНАЯ ПОТРЕБНОСТЬ В МАТЕРИАЛАХ И ОБЪЕМЫ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Код строки	Наименование видов работ, конструктивных элементов и материалов	Кол. вида работ, конструктивного элемента	Единица измерения	Обоснование производственных норм расхода материалов	Норма расхода матер. на ед. изм. работ (конструкт. элемента)		Объем работ и нормативная потребность матер. на объект	В том числе объем фактически выполненных работ на начало отчетного	Объем выполненных работ и нормативный расход материалов по месяцам															
						код			январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь				
	Общестроительные работы																							
1	Раствор готовый кладочный цементный, марка 50		куб. м	п. 8	68							14	21											
2	Вода		куб. м	п. 12	14							3	7											
3																			
4	Проволока: оцинкованная легированная, диаметром, мм: 4		кг	п. 23	4							0	1,3											
5																			

**II. СОПОСТАВЛЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОГО РАСХОДА ОСНОВНЫХ МАТЕРИАЛОВ
С РАСХОДОМ, ОПРЕДЕЛЕННЫМ ПО ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ НОРМАМ**

Форма № М-29, раздел II

Наименование материалов, конструкций и изделий	Единица измерения	Итого на начало года				апрель				май				июнь			
		расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость	расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость	расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость	расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость
		по производственным нормам	фактический			по производственным нормам	фактический			по производственным нормам	фактический			по производственным нормам	фактический		
<i>Растеор цементный, марка 52</i>	<i>м3</i>	-	-	-	-	34	14	-20	14	34	21	-13	21				
<i>Вода</i>	<i>м4</i>	-	-	-	-	7	3	-4	3	7	7	0	7				
...
<i>Проволока: сварочная, диаметром, мм: 3</i>	<i>кг</i>	-	-	-	-	2,00	0	-2	0	2,00	1,3	-0,7	1,3				
...

Начальник строительного участка (прораб)

Семенов В. В.

Проверил: инженер ПТО

Козлова Т. А.

Проверил: бухгалтер

Саранина О. Г.

Утверждаю. Начальник строительной организации

(главный инженер)

Сатарай Р. О.

Форма № М-29, раздел II

Итого за год				Всего с начала строительства			
расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость	расход		экономика (-), перерасход (+) против производственных норм	списать на себестоимость
по производственным нормам	фактический			по производственным нормам	фактический		
64	35	-29	35	64	35	-29	35
14	10	-4	10	14	10	-4	10
...
4	1,30	-2,7	1,30	4	1,30	-2,7	1,30
...