

Особенности бухгалтерского учета заказчиков-застройщиков, привлекающих средства дольщиков

© 2010 г. Ю.Ю. Кочинев, С.Ф. Шарафутина *

Деятельность в области строительства, в частности деятельность строительных организаций-застройщиков (заказчиков-застройщиков), привлекающих средства дольщиков, отличается рядом особенностей, которые обуславливают определенную сложность отражения в бухгалтерском учете осуществляемых ими операций. Рассмотрим основные операции застройщиков при строительстве с долевым участием и проанализируем вопросы признания их в учете и налогообложении.

Законодательные акты, регулирующие вопросы деятельности организаций-застройщиков, осуществляющих долевое строительство

Отношения в области строительства с долевым участием регулируют следующие законодательные акты:

- Градостроительный Кодекс РФ от 29.12.2004 г. № 190-ФЗ;
- Гражданский Кодекс РФ (часть вторая) от 26.10.1996 г. № 14-ФЗ;
- Федеральный Закон от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

В этих документах установлена терминология, которая помогает понять взаимоотношения между всеми участниками долевого строительства, которыми являются: застройщик, заказчик, заказчик-застройщик, технический заказчик, инвестор, участник долевого строительства (дольщик), подрядчик (генеральный подрядчик, субподрядчик).

Градостроительный Кодекс РФ:

Застройщик — лицо, которому принадлежит земельный участок и которое обеспечивает на этом

участке проведение инженерных изысканий, подготовку и осуществление строительства (ст. 1, п. 16 Кодекса).

Заказчик — лицо, уполномоченное застройщиком на обеспечение проведения инженерных изысканий, подготовки и осуществления строительства (ст. 47, п. 3 Кодекса).

Согласно Градостроительному Кодексу РФ заключать договоры с изыскателями, подрядчиками, утверждать проектно-сметную документацию, осуществлять надзор, приемку законченного объекта и иные функции может как застройщик, так и уполномоченное им лицо – заказчик.

Гражданский Кодекс РФ:

Заказчик — лицо, являющееся одной из сторон договора строительного подряда (договора-подряда на выполнение проектных и изыскательных работ), которое обязуется:

- предоставить для строительства земельный участок (передать задание на проектирование);
- содействовать подрядчику при выполнении им строительных работ (проектно-изыскательных работ);
- принять результат работ и уплатить обусловленную договором цену, и которое вправе осуществлять контроль и надзор за выполнением строительных работ (ст. 740–762 Кодекса).

Таким образом, застройщик вправе лично заключать договоры строительного подряда, подряда на выполнение проектных и изыскательских работ, выступая в этом случае в качестве заказчика согласно Гражданскому Кодексу РФ.

Сдругой стороны, согласно Градостроительному Кодексу РФ застройщик вправе уполномочить иное лицо (заказчика) выполнять свои функции, и тогда это иное лицо будет одновременно являться заказчиком согласно Гражданскому Кодексу РФ.

На практике застройщик часто передает иному лицу только часть своих функций, выполнение которых требует наличия в штате специалистов по строительству (а до 01.01.2010 г. требовало наличия лицензии на деятельность заказчика-застройщика согласно Положению о лицензировании деятельности по строительству, утвержденному Постановлением

* Ю.Ю. Кочинев — д.э.н., профессор Санкт-Петербургского государственного политехнического университета.

С.Ф. Шарафутина — генеральный директор ООО «НВС-Аудит».

Правительства РФ от 21.03.2002 г. № 174). К таким функциям относятся:

- получение и оформление исходных данных для проектирования объектов строительства (резервирование земельного участка, технико-экономическое обоснование, технические условия на присоединение инженерных коммуникаций, строительный паспорт);
- подготовка задания на проектирование;
- техническое сопровождение проектной стадии (контроль над разработкой проектно-сметной документации, согласование ее в установленном порядке, передача в органы экспертизы на утверждение, выбор генподрядной организации);
- оформление разрешительной документации на строительство и реконструкцию;
- контроль над сроками действия выданных технических условий на присоединение инженерных коммуникаций;
- обеспечение освобождения территории строительства (переселение граждан, вывод организаций из строений, подлежащих сносу или реконструкции, решение других вопросов, связанных с подготовкой площадок для производства работ);
- организация управления строительством;
- технический надзор.

Лицо, которому застройщик передаст данные функции, часто называют **техническим заказчиком** (термин, не определенный нормативно, но используемый в деловом обороте).

Согласно Гражданскому Кодексу РФ подрядчиком является сторона по договору подряда, которая обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Подрядчик — лицо, выполняющее строительные работы в соответствии с договором строительного подряда (ст. 702 ГК РФ).

Подрядчик вправе поручать по договору выполнение отдельных видов и комплексов работ специализированным подрядным организациям – субподрядчикам.

Федеральный Закон № 214-ФЗ:

Застройщик — юридическое лицо, имеющее земельный участок (в собственности или аренде), имеющее разрешение на строительство, привлекающее средства участников долевого строительства и обязующееся осуществить строительство объекта недвижимости (ст. 2, п. 1 Закона).

Участник долевого строительства (в деловом обороте иногда «**дольщик**») — лицо, предоставляющее денежные средства застройщику для строительства объектов недвижимости по договору участия в долевом строительстве (ст. 3, п. 1, ст. 4, п. 1 Закона).

Как видим, организация является застройщиком согласно Градостроительному Кодексу и Закону № 214-ФЗ, если ей принадлежит земельный участок, на котором она обеспечивает осуществление строи-

тельства, и если она привлекает средства участников долевого строительства.

В деловом обороте часто употребляется законодательно не определенный термин «**заказчик-застройщик**». Исходя из содержания рассмотренных выше терминов, установленных действующими законодательными актами, можно предположить, что термин «заказчик-застройщик» с достаточным основанием может быть употреблен, если застройщик по Градостроительному Кодексу (либо по Градостроительному Кодексу и Закону № 214-ФЗ) одновременно является заказчиком по Гражданскому Кодексу.

Рассмотрим, какие требования содержат законодательные акты в отношении долевого строительства.

Как было указано выше, долевое строительство регулируется нормами Федерального Закона от 30.12.2004 г. № 214-ФЗ. Проанализируем некоторые из них.

Так, в статье 3 Закона установлено, что застройщик вправе привлекать средства дольщика только путем заключения с ним договора участия в долевом строительстве.

Ст. 4 Закона № 214-ФЗ устанавливает требования к содержанию договора между застройщиком и дольщиком, в терминологии Закона – договора участия в долевом строительстве. Договор должен содержать:

- определение подлежащего передаче конкретного объекта долевого строительства в соответствии с проектной документацией застройщиком после получения им разрешения на ввод в эксплуатацию многоквартирного дома и (или) иного объекта недвижимости;
- срок передачи застройщиком объекта долевого строительства участнику долевого строительства;
- цену договора, сроки и порядок ее уплаты;
- гарантийный срок на объект долевого строительства.

При отсутствии в договоре указанных условий последний считается незаключенным.

Объектом долевого строительства согласно ст. 2 Закона № 214-ФЗ является жилое или нежилое помещение, которое в соответствии с заключенным договором передается застройщиком участнику долевого строительства после получения разрешения на ввод в эксплуатацию построенного многоквартирного дома (или иного объекта).

Кроме конкретного объекта строительства, подлежащего передаче, существенным условием договора участия в долевом строительстве является условие о цене договора, т.е. о размере денежных средств, подлежащих уплате участником долевого строительства для строительства (создания) объекта долевого строительства.

При этом ст. 5 Закона № 214-ФЗ устанавливает, что цена договора может быть:

- а) твердой;

б) определенной как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика (т.е. определенной по формуле «затраты плюс»).

Очевидно, что использование варианта б) определения цены договора возможно лишь при достоверном определении застройщиком своих затрат, связанных с выполнением договора.

Теперь рассмотрим вопросы, связанные с правовой природой договора участия в долевом строительстве, поскольку от этого зависит порядок отражения связанных с ним операций в бухгалтерском учете.

Гражданско-правовая природа договора участия в долевом строительстве

Анализ литературных данных позволяет утверждать, что правовая природа договора-участия в долевом строительстве до конца не определена. Проблема заключается в том, что этот договор не поименован в Гражданском Кодексе РФ, что усложняет ситуацию при возникновении споров по поводу условий договора и порядку его исполнения, ответственности по такому договору, порядку отражения операций по такому договору в учете. Конечную точку в возникающих между застройщиками и дольщиками спорах ставит суд, который вынужден квалифицировать отношения сторон по той или иной договорной схеме, применяя нормы по аналогии. Причем, как отмечено в литературе, единой судебной практики разрешения споров, вытекающих из договоров участия в долевом строительстве, на данный момент не сложилось.

Ряд авторов указывает, что договор участия в долевом строительстве включает в себя элементы нескольких видов договоров (договор простого товарищества, инвестиционный договор и т.д.), что вызывает бесконечные споры юристов и вопросы у бухгалтеров при отражении хозяйственных операций по таким договорам.

Одно из мнений состоит в том, что договор участия в долевом строительстве является разновидностью договора строительного подряда. В соответствии с главой 37 ГК РФ договор, в котором одна сторона обязуется выполнить по заданию другой стороны определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его, называется договором подряда. Сторонники этой позиции полагают, что деятельность застройщика следует считать работой, так как ее результаты (квартиры) имеют материальное выражение и могут быть реализованы дольщиком. В пользу этого мнения свидетельствует совпадение некоторых требований ГК РФ (в части условий договора подряда) и Закона № 214-ФЗ, в частности таких, как обязательность указания в договоре конкретного объема работ, подлежащего передаче; сроков начала и окончания работ; цены выполняемых

работ (способов ее определения); гарантий возможности эксплуатации объекта на протяжении гарантийного срока.

Однако следует указать, что договор долевого участия в строительстве и договор строительного подряда различаются как по предмету (по договору строительного подряда подрядчик создает объект и целиком передает его заказчику, а по договору долевого участия в строительстве построенный объект никогда не передается участнику долевого строительства целиком, он получает в объекте только свою долю), так и по содержанию (по договору строительного подряда заказчику предоставлено право осуществлять технический и финансовый контроль над ходом строительства, качеством выполняемых подрядчиком работ, а участник долевого строительства, как правило, не обладает такими правами).

Согласно другой точке зрения, договор участия в долевом строительстве может быть отнесен к инвестиционным договорам, т.е. является разновидностью договора об инвестиционной деятельности. Данный термин – «договор об инвестиционной деятельности» – был впервые использован Верховным Судом РФ в Обобщении практики рассмотрения судами Российской Федерации дел по спорам между гражданами и организациями, привлекающими денежные средства граждан для строительства многоквартирных жилых домов от 19 сентября 2002 г. Ряд авторов указывает, например, что рассмотрение договора долевого участия в строительстве в качестве инвестиционного позволяет выявить ряд параллелей, в частности в договоре долевого участия дольщик исполняет роль инвестора, который вкладывает денежные средства в строительство с целью получения положительного эффекта, т.е. жилья.

Очевидно, наиболее оправданной является точка зрения, заключающаяся в том, что договор участия в долевом строительстве объектов недвижимости – это самостоятельная форма договора, носящая комплексный, консенсуальный, возмездный, взаимный, публичный характер, выраженная в письменной форме и надлежащим образом зарегистрированная. Место же договора участия в долевом строительстве объектов недвижимости среди договоров смежных форм (инвестиционных договоров, договоров подряда) предопределяется спецификой области его применения, индивидуальностью предмета договора и других его элементов. Например, в [2] отмечено, что в случае, если заказчик-застройщик, привлекающий средства дольщиков, при этом еще и совмещает функции генерального подрядчика, то более оправданным является подход к договору участия в долевом строительстве с позиций договора строительного подряда. Если же функции застройщика ограничены только лишь привлечением средств дольщиков и ведением учета привлеченных средств и осуществленных затрат, а все технические вопросы, в том числе и заключение договора строительного

го подряда с генподрядчиком осуществляет привлеченный технический заказчик, то более оправдано рассматривать договор участия в долевом строительстве как инвестиционный.

Бухгалтерский учет операций при долевом строительстве

В настоящее время нормативными документами по бухгалтерскому учету специальный порядок отражения застройщиком операций по договорам участия в долевом строительстве не установлен. Вследствие этого такой порядок организация должна определить самостоятельно, руководствуясь действующими положениями по бухгалтерскому учету (п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Анализ особенностей данного вида деятельности, проведенный выше, позволяет утверждать, что застройщик с целью обеспечения полноты, своевременности, точности признания в учете доходов, расходов, а также конечного финансового результата должен установить в своем учете обоснованный порядок отражения:

- средств, получаемых от участников долевого строительства;
- капитальных вложений в строительство;
- доходов застройщика (заказчика-застройщика);
- операций по передаче дольщикам причитающегося им имущества.

Проанализируем возможные варианты отражения в учете указанных операций.

Признание в учете средств, полученных от участников долевого строительства (дольщиков).

Как было указано выше, если функции застройщика ограничены только лишь привлечением средств дольщиков и ведением учета привлеченных средств и осуществленных затрат, а все технические вопросы, в том числе и заключение договора строительного подряда с генподрядчиком, осуществляет привлеченный технический заказчик, то оправдан подход к договору участия в долевом строительстве с позиций инвестиционного договора.

В подобной ситуации организации на практике, как правило, используют для признания средств, полученных от дольщиков, счет 86 «Целевое финансирование». Однако необходимо отметить, что отражение в учете заказчика-застройщика денежных средств дольщиков на счете 86 может вызвать возражения, поскольку в Инструкции по применению планов счетов финансово-хозяйственной деятельности средства, имеющие инвестиционный характер, в назначении счета 86 не упомянуты.

Некоторые комментаторы рекомендуют вследствие этого средства, поступающие от инвесторов (дольщиков), в качестве альтернативы отражать на счете 76 (введя, например, субсчет «Расчеты с инвестором (дольщиком) по полученным на строительство средствам»).

В пользу использования счета 86 для отражения средств, поступающих от дольщиков, при подходе к договору участия в долевом строительстве с позиций инвестиционного договора может быть приведен такой аргумент, как указание на то, что денежные средства, полученные от инвесторов, должны отражаться у заказчика «как **целевые** средства для финансирования капитального строительства» (Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160, пункт 3.1.8-г). Кроме того, средства инвесторов (дольщиков), аккумулированные на счете застройщика, признает средствами целевого финансирования Налоговый Кодекс РФ (НК РФ, ст. 251, пункт 1.14).

Что же касается вопросов налогообложения указанных средств, то необходимо отметить следующее.

В соответствии со ст. 251 (подпункт 14, пункт 1) НК РФ средства инвесторов, дольщиков (участников долевого строительства), аккумулированные на счетах организации-застройщика, не увеличивают налогооблагаемую прибыль, но при этом организация должна подпадать под определение застройщика Градостроительным Кодексом и Федеральным Законом № 214-ФЗ.

На практике иногда аккумулирование средств дольщиков и, соответственно, отражение их на счете 86 осуществляет заказчик, которому застройщик передает свои полномочия. В этом случае возможность применения льготы, предусмотренной подпунктом 14 пункта 1 ст. 251 НК РФ, может быть оспорена, поскольку делегирование полномочий застройщика другому лицу (заказчику) отнюдь не означает, что последний приобретает статус застройщика. В рассматриваемом случае денежные средства дольщиков, аккумулируемые заказчиком, могут подпадать под льготу, установленную подпунктом 9 пункта 1 ст. 251 НК РФ, если договор между застройщиком и заказчиком в этой части будет иметь признаки агентирования. Тогда денежные средства, поступившие заказчику от дольщиков, должны учитываться у заказчика на счете 76 (расчеты с принципалом), а у застройщика – на счете 86 (в корреспонденции со счетом 76 – расчеты с агентом). Соответственно, договор между застройщиком и заказчиком в части денежных расчетов с дольщиками должен содержать существенные условия агентского договора, а из договора с дольщиками должно следовать, что заказчик, аккумулируя денежные средства, выступает в качестве агента организации-застройщика.

Что касается налога на добавленную стоимость, то аккумулирование организацией-застройщиком (заказчиком-застройщиком) денежных средств дольщиков не составляет объект обложения НДС (ст. 146 НК РФ). Данное обстоятельство подтверждает и Минфин РФ (письмо от 12.07.2005 г. № 03-04-01/82).

Если же рассматривать договор участия в долевом строительстве с позиции договора строительного подряда (выше было указано, что последнее уместно,

например, в том случае, когда заказчик-застройщик, привлекающий средства дольщиков, при этом еще и совмещает функции генерального подрядчика), то средства, поступающие от дольщика застройщику, до момента окончания действия договора следует признать предварительной оплатой или авансом, на что указывает и ряд комментаторов. В этом случае средства, полученные от дольщиков, должны быть отражены на счете 62 как поступившие авансы.

Признание капитальных вложений в строительство

На практике организации-застройщики (заказчики-застройщики), привлекающие средства дольщиков, как правило, отражают затраты, связанные со строительством объектов, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Следует отметить, что обоснованность применения счета 08 при строительстве с привлечением средств инвесторов (дольщиков) может быть поставлена под сомнение, поскольку Инструкцией по применению плана счетов установлено, что счет 08 предназначен только для отражения затрат в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве основных средств (нематериальных активов, земельных участков и пр.).

В качестве аргумента в пользу правомерности использования счета 08 в подобном случае следует указать на ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», которое в п. 7 устанавливает, что затраты застройщика по принятым работам до сдачи инвестору учитываются в составе незавершенного строительства, т.е. на счете 08 (необходимо указать, что с 01.01.2009 г. ПБУ 2/94 утратило силу в связи с принятием ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», но ПБУ 2/2008 не рассматривает вопросы учета у застройщиков, поэтому приходится в этой части обращаться к ПБУ 2/94). И непосредственное указание на правомерность использования счета 08 застройщиком (заказчиком-застройщиком) при строительстве за счет средств инвесторов (дольщиков) содержит письмо Минфина РФ от 18.05.2006 г. № 07-05-03/02.

Особое внимание следует уделить вопросу момента признания капитальных вложений заказчиком-застройщиком в учете.

Согласно Постановлению Госкомстата РФ от 11.11.1999 г. № 100 исполнитель работ (подрядчик) обязан отчитываться о выполнении объемов работ, предусмотренных сметной документацией, путем составления актов по форме № КС-2. На практике в большинстве случаев застройщик, получив от подрядчика акт по форме № КС-2, отражает указанную в нем сумму на счете 08. Но, как справедливо указано в работе [2], сдача-приемка выполненных строительных работ с переходом рисков от подрядчика к заказчику может иметь место только в том случае, если наличие отдельных этапов работ предусмотрено договором строительного подряда (ст. 753 ГК

РФ). Если же в договоре наличие отдельных этапов не предусмотрено, а подрядчик ежемесячно отчитывается актами по форме № КС-2, то они в этом случае должны рассматриваться не как документ, подтверждающий факт приемки работ заказчиком и перехода рисков к последнему, а как документ, информирующий заказчика об объемах выполненных работ с целью определения их стоимости, подлежащей оплате. Тогда, как отмечено в [2], в соответствии с п.5 ПБУ 2/94 Минфина РФ более уместно отражение сумм, указанных в акте и справке выполненных работ и оплаченных подрядчику, как авансов выданных. Счет 08 в подобном случае (отсутствие отдельных этапов работ в договоре) возникает у заказчика только при приемке работ по договору в целом.

Если застройщик передает свои функции заказчику, то учет капитальных вложений на счете 08 в зависимости от условий договора между ними может осуществлять как застройщик, так и заказчик.

Порядок исчисления и учета НДС заказчиком-застройщиком зависит от источника финансирования строительства.

Если застройщик (заказчик-застройщик) осуществляет строительство за счет привлеченных средств дольщиков, то оснований для предъявления к вычету НДС по выполненным подрядным работам у него не имеется.

В случае, когда средства в строительство инвестируют организации (инвесторы), застройщик (заказчик-застройщик) должен отражать суммы по строительству, предъявленные подрядчиками, на счете 19 с последующей передачей этих сумм инвесторам вместе с передачей затрат на строительство (письмо ФНС РФ от 09.12.2004 г. № 03-1-08/2467/17, письмо Минфина РФ от 24.05.2006 г. № 03-04-10/07).

Если же средства вкладывают дольщики (физические лица), то НДС, предъявленный подрядчиками, вычету из бюджета не подлежит, и заказчик-застройщик должен относить его на увеличение стоимости строительства (счет 08).

Аналитический учет на счете 08 согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций Минфина РФ (п. 3.1.1) должен вестись в разрезе технологической структуры расходов. Для застройщика, осуществляющего строительство для собственного потребления (без привлечения средств дольщиков), Положением установлена следующая структура расходов:

- строительные работы;
- монтажные работы;
- приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента, инвентаря;
- прочие капитальные затраты.

Затрат, не увеличивающих стоимость строительства, при этом не возникает, поскольку согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» Минфина РФ все фактические затраты на изготовление основного средства должны быть включены в его стоимость (п. 8 ПБУ 6/01).

Для застройщика, осуществляющего строительство с привлечением средств дольщиков, указанный перечень расходов должен быть дополнен пунктом:

– затраты, не включаемые в стоимость объекта, подлежащего передаче дольщикам.

По этой статье должны отражаться расходы застройщика, не предусмотренные проектной декларацией.

При строительстве с привлечением средств дольщиков застройщик (заказчик-застройщик, заказчик) обязан, кроме того, вести аналитический учет капитальных вложений по каждому инвестору или дольщику. Указанное требование вытекает из следующих нормативных актов Минфина РФ:

– Инструкция по применению Плана счетов: «Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется... по каждому... объекту». А объектом долевого строительства согласно статье 2 Закона № 214-ФЗ является жилое или нежилое помещение, которое в соответствии с заключенным договором передается застройщиком участнику долевого строительства;

– ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»: «Объектом бухгалтерского учета ... у застройщика ... являются затраты по объекту строительства» (п. 3);

– ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»: «Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору» (п. 3).

Кроме того, необходимость ведения аналитического учета затрат на счете 08 в разрезе дольщиков обусловлена содержанием ст. 5 Закона № 214-ФЗ, которая устанавливает, что цена договора может быть определена как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика (т.е. определена по формуле «затраты плюс»). Очевидно, что использование указанной формулы для определения цены договора возможно лишь при достоверном определении застройщиком своих затрат, связанных с выполнением договора.

Как показывает анализ литературных данных, на практике ведение аналитического учета затрат по каждому дольщику организациями-застройщиками не осуществляется ввиду отсутствия методики формирования себестоимости долевого строительства по каждому объекту, подлежащему передаче дольщику.

Признание доходов у застройщика

Очевидно, что если строительство объекта ведется с привлечением средств инвесторов (дольщиков), то у застройщика (заказчика-застройщика) возникают доходы, связанные с оказанием им услуг инвесторам (дольщикам) по организации строительных работ, контролю за их выполнением, учету поступления привлеченных средств, учету затрат на строительство и т.д., на что указывают, в частности, письма Минфина

РФ от 26.10.2004 г. № 07-05-14/283, от 28.11.2004 г. № 07-05-14/306.

Застройщик должен правильно и своевременно признать и отразить в учете свои доходы. Нормативные акты Минфина РФ в отношении доходов застройщика указывают следующее. В соответствии с ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (п. 15) размер дохода застройщика (заказчика-застройщика) подлежит признанию:

– в сумме размера средств на содержание заказчика-застройщика, заложенного в смете на строящийся объект;

– в сумме разницы между договорной стоимостью строительства и фактическими затратами на строительство (включающими затраты на содержание заказчика-застройщика).

Ранее мы указали, что ПБУ 2/94 утратило силу в связи с введением в действие ПБУ 2/2008, но поскольку последнее не регулирует вопросы учета у застройщиков, приходится обращаться к ПБУ 2/94.

Момент признания доходов в бухгалтерском учете согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п. 13) может быть установлен заказчиком-застройщиком:

1) по мере готовности работ, услуг (если строящийся объект имеет «длительный цикл изготовления»);

2) по завершении выполнения работ, оказания услуг в целом.

Организация должна в своей учетной политике установить временной период, при превышении которого имеет место «длительный цикл изготовления», и выбрать вариант признания дохода. Если организацией принят 1-й вариант признания дохода (по мере готовности), то сумма дохода, подлежащая признанию в отчетном периоде, должна быть определена, как было указано выше, из размера средств на содержание заказчика, заложенного в смете на строящийся объект, и должна увеличивать стоимость строительства (подлежит списанию на счет 08 проводками Д 08 – К 76(62); Д 76 (62) – К 90).

При этом сумма дохода, отраженная в учете, должна соответствовать заложенной в сводном расчете по ст. 10 «Содержание службы заказчика-застройщика строящегося предприятия» (Методика определения стоимости строительной продукции на территории РФ, утвержденная постановлением Госстроя РФ от 05.03.2004 г. № 15/1).

Согласно письму Минстроя РФ «О затратах на службу заказчика-застройщика» от 17.04.1996 г. № ВБ-29/12-139 при годовом объеме финансирования строительства свыше 2 млн руб. (в ценах 1984 г.) сумма средств на содержание заказчика-застройщика должна определяться расчетом в соответствии с Методическим пособием, введенным в действие письмом Минстроя РФ от 13.12.1995 г. № ВБ-29/12-347.

При годовом объеме финансирования строительства до 2 млн руб. (в ценах 1984 г.) для исчисления суммы средств на содержание заказчика-застройщика может применяться норматив, равный 0,8 % от стоимости капитальных вложений текущего года.

По завершении строительства заказчик-застройщик должен также определить и признать в учете дополнительный доход в сумме разницы между договорной стоимостью строительства и фактическими затратами на его осуществление. В зависимости от принятой учетной политики дополнительный доход должен быть отражен либо в составе доходов от основной деятельности (счет 90), либо в составе прочих доходов (счет 91).

Если организацией в учетной политике принят 2-й метод признания дохода (по завершении работ, услуг в целом), то в бухгалтерском учете доход в полной сумме подлежит признанию по завершении строительства.

Особые требования предъявляет Налоговый Кодекс РФ к признанию доходов заказчиком-застройщиком в налоговом учете.

Если строительство длится более одного налогового периода (т.е. его начало и конец приходятся на разные налоговые периоды) и договором не предусмотрена поэтапная сдача работ, то возможны различные точки зрения на момент признания доходов.

С точки зрения Минфина РФ (письмо от 13.10.2006 г. № 03-03-04/4/160), организация в этом случае должна самостоятельно распределять доход между налоговыми периодами для признания его в налоговом учете исходя из принципа равномерности (п. 2, ст. 271 НК РФ). При этом организация, по мнению Минфина РФ, должна в учетной политике для целей налогообложения выбрать один из двух методов распределения: равномерный или пропорциональный доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете.

Противоположная точка зрения (признание в налоговом учете доходов по завершении строительства) основана на том, что до завершения строительства сумма дохода не может быть определена, если она не выделена отдельной суммой в договорах с инвесторами или дольщиками. Организации, придерживающиеся подобной позиции, возможно, придется отстаивать ее в арбитражном суде. В постановлении ФАС Московского округа от 30.05.2005 г. по делу № КА-А41/4403-05 суд поддержал позицию налогоплательщика.

Необходимо обратить внимание на еще одно обстоятельство, возникающее при признании организацией дохода по завершении работ, услуг в целом. Минфин РФ (письмо от 12.07.2005 г. № 03-04-01/82) полагает, что при подобном методе признания дохода денежные средства, поступающие от инвесторов, в части оплаты услуг заказчика-застройщика должны рассматриваться как авансы полученные, из чего следует, что они подлежат обложению НДС.

Из практики известна схема, при которой заказчик-застройщик привлекает средства дольщиков для строительства объектов и при этом совмещает функции подрядчика (чаще всего генерального

подрядчика). В этом случае, по мнению Минфина РФ (письмо от 12.07.2005 г. № 03-04-01/82), фактически имеет место выполнение подрядных работ для инвесторов, вследствие чего денежные средства, поступающие от последних, следует рассматривать как авансовые платежи, подлежащие обложению НДС в полном объеме. Это обстоятельство подтверждает высказанное ранее положение о том, что при совмещении заказчиком-застройщиком, привлекающим средства инвесторов (дольщиков), функций генерального подрядчика оправданным является подход к договору участия в долевом строительстве с позиций договора строительного подряда.

Передача застройщиком дольщикам объектов строительства и формирование финансового результата

В соответствии с установленным порядком прием законченного строительного объекта заказчиком-застройщиком у генподрядчика оформляется актом по форме № КС-11 (Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 г. № 100), после чего заказчик-застройщик должен подготовить необходимую документацию, сдать строительство приемочной комиссии и передать объекты дольщикам.

Передача дольщикам принадлежащих им объектов оформляется актом приемки-передачи (унифицированная форма не установлена).

Отражение в бухгалтерском учете операций по передаче заказчиком-застройщиком дольщикам причитающегося им имущества при признании средств, поступающих от дольщиков на счете 86 (что имеет место при отражении операций по договору долевого участия с позиций инвестиционного договора), следует осуществлять в порядке, установленном для подобного случая Минфином РФ (письмо от 18.05.2006 г. № 07-05-03/02). Согласно этому письму передача дольщику его объекта подлежит отражению в учете заказчика-застройщика проводкой Д 76 – К 08. Соответственно этому списание целевых средств, перечисленных дольщиком, отражается в учете проводкой Д 86 – К 76. Таким образом, на расчетах с дольщиками (счете 76) выявляется дополнительный доход (убыток) в сумме разницы между договорной стоимостью строительства и фактическими затратами на его осуществление, подлежащий зачислению на счета финансовых результатов.

Если же операции по договору долевого участия рассматриваются с позиций договора строительного подряда, то передачу дольщикам их объектов (квартир, иных объектов) следует отражать через счета реализации проводками Д 90 – К 08; Д 62 – К 90.

Очевидно, что в любом случае достоверное определение финансового результата по каждому инвестору (дольщику) возможно лишь при условии достоверного аналитического учета затрат на счете 08 по каждому дольщику. На практике же организации-застройщики, осуществляя переда-

чу дольщикам их объектов, списывают со счета 08 часть затрат по строительству, пропорциональную площади объекта, подлежащей передаче. При этом игнорируются факторы, определяющие фактическую себестоимость объекта:

а) наличие прямых затрат, формирующих себестоимость объекта (например, стоимость материалов и строительно-монтажных работ, связанных с возведением внутриквартирных конструкций, стоимость внутриквартирных отделочных работ);

б) наличие косвенных затрат, подлежащих распределению между объектами экономически обоснованным способом (например, земляные работы, работы по устройству фундамента и пр.);

в) удорожание материалов по мере осуществления строительства и другие факторы.

Выводы

1. В настоящее время нормативными документами по бухгалтерскому учету не установлен специальный порядок отражения застройщиком операций, имеющих место в долевом строительстве.

При этом, как показал анализ, проведенный выше, в литературе по бухгалтерскому учету содержатся достаточно обоснованные рекомендации по отражению всех основных операций застройщика в долевом строительстве: привлечения средств дольщиков, осуществления капитальных затрат в строительство, признания доходов и определения финансового результата.

2. Порядок применения указанных выше рекомендаций зависит от решения вопроса гражданско-правовой природы договора участия в долевом строительстве, определяющего порядок признания средств дольщиков, признания доходов застройщика и определения им финансового результата.

При этом в известной литературе отсутствует единый подход к решению этого вопроса, что обусловливает отсутствие единого мнения в вопросе отражения операций по такому договору.

При решении подобного вопроса целесообразно использование приведенной выше рекомендации – при определении гражданско-правовой природы договора учитывать специфику его применения: если заказчик-застройщик, привлекающий средства дольщиков, при этом еще и совмещает функции генерального подрядчика, то применять подход к договору участия в долевом строительстве с позиций договора строительного подряда, если же функции застройщика ограничены только лишь привлечением средств дольщиков и ведением учета привлеченных средств и осуществленных затрат, а все технические

вопросы, в том числе и заключение договора строительного подряда с генподрядчиком, осуществляет привлеченный технический заказчик, то обоснованно рассматривать договор участия в долевом строительстве как инвестиционный.

3. Не разработана методика формирования себестоимости долевого строительства по каждому объекту, подлежащему передаче дольщику, вследствие чего ведение аналитического учета затрат по каждому дольщику организациями-застройщиками на практике не осуществляется.

Вследствие этого на практике не выполняются требования нормативных актов Минфина РФ (ПБУ 2/2008; Инструкция по применению Плана счетов): вести аналитический учет затрат по каждому объекту (каждому договору). В свою очередь, это приводит к искажениям при формировании финансового результата, который застройщик должен определять по каждому дольщику.

Кроме того, не обеспечивается право дольщика, установленное ст. 5 Закона № 214-ФЗ: требовать определения цены договора участия в долевом строительстве по формуле «затраты плюс».

Вследствие этого актуальной задачей является разработка методики обоснованного калькулирования себестоимости объекта аналитического учета на счете 08 застройщика – объекта, подлежащего передаче дольщику.

Библиографический список

1. *Соколов П.С.* Особенности учета заказчиком капитальных затрат по организации строительства // Строительство: налогообложение. Бухучет. 2006. № 3.
2. *Дементьев А.Ю.* Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве. С-Пб: Питер, 2008. – 123 с.
3. *Дементьев А.Ю.* Учет выручки от реализации строительно-монтажных работ // Финансовая газета. 2003. № 5.
4. *Павлодский Е.А.* Правовая природа инвестиционного контракта // Право и экономика. 2000. № 9. С. 73–74.
5. *Брюховецкий Н.Н.* Договор участия в долевом строительстве не есть вид инвестиционного договора // Адвокат. 2007. № 8. С. 90–91.
6. *Касьянова Г.Ю.* Долевое строительство жилых домов: бухгалтерский учет и налогообложение у застройщика // Москва. 2009. С. 14.
7. *Козлова Е.* Поиск модели договора долевого участия в строительстве и его учетная регистрация // Хозяйство и право. 2002. № 2. С. 69.