

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СРЕДСТВ, ПОЛУЧАЕМЫХ ЗАКАЗЧИКОМ-ЗАСТРОЙЩИКОМ, ПРИВЛЕКАЮЩИМ СРЕДСТВА ДОЛЬЩИКОВ

Шарафутина С.Ф.

*ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный политехнический университет»,
Санкт-Петербург, Россия, e-mail: office@spbstu.ru*

В статье рассмотрены актуальные вопросы по учету средств, получаемых от участников долевого строительства у застройщиков при строительстве с долевым участием. Особое внимание уделено законодательным и нормативным актам, регулирующим вопросы деятельности организаций застройщиков, осуществляющих доленое строительство, проанализирована гражданско-правовая природа договора участия в долеом строительстве. Даны практические рекомендации бухгалтерам по признанию в учете и налогообложению средств участников долевого строительства. Выявлена зависимость признания в учете застройщика средств, полученных от участников долевого строительства, от правовой природы договора участия в долеом строительстве.

Ключевые слова: дольщик, застройщик.

ACCOUNTING OF ASSETS, RECEIVED BY PROPERTY DEVELOPER FROM SHARED CONSTRUCTION PARTICIPANTS

Sharafutina S.F.

St.-Petersburg State Polytechnic University, St.-Petersburg, Russia, e-mail: office@spbstu.ru

In the article highlighted questions about accounting of assets received from shared construction participants during share holding construction. Main attention is paid to legislative and standard acts, regulating the activities of builders in share holding construction. In the article is analyzed civil part of the contract in share holding construction.

In the article also are given practical recommendations to accountants for funds acknowledgment of share holding construction members. In the article identified correlation between acknowledgment of developer assets received from participants in shared construction, from civil part of the participation in shared construction contract.

Key words: shareholder, builder.

В настоящее время доленое строительство прочно входит в повседневную жизнь, являясь инструментом для финансирования жилищного строительства и приобретения гражданами жилья. Его смысл заключается в том, что долеые инвесторы вкладывают средства в

строительство жилых домов, по окончании которого получают продукцию (квартиры), соответствующую переданным ими средствам. 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 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений»;
- 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».

Основным документом, регулирующим отношения между застройщиком и участником долевого строительства (дольщиком), является Договор участия в долевом строительстве, который заключается между сторонами в соответствии с нормами Закона № 214-ФЗ от 31.12.2004 г.

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 порядка его исполнения, ответственности по такому договору, порядка 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 [1; 5; 7] 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 [7] полагают, что деятельность застройщика следует считать работой, так как ее результаты (квартиры) имеют материальное выражение и могут быть реализованы дольщикам. 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, то есть 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 [3] 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 подряда с генподрядчиком, осуществляет привлеченный технический заказчик, то более оправданно рассматривать договор участия в долевом строительстве как инвестиционный.

Вопросы о правовом статусе договора участия в долевом строительстве возникают у бухгалтеров при отражении хозяйственных операций при долевом строительстве.

Бухгалтерский учет операций при долевом строительстве

Исходя из особенностей данного вида деятельности, перед бухгалтерским учетом стоят такие задачи, как полнота, своевременность, точность, правильность признания в учете:

- средств, получаемых от инвесторов или участников долевого строительства;
- капитальных вложений в строительство;
- доходов застройщика (заказчика-застройщика);
- операций по осуществлению строительства при совмещении функций, предусмотренных Федеральным законом № 39-ФЗ;
- операций, связанных с обременением при строительстве;
- операций по передачи инвесторам (дольщикам) причитающегося им имущества.

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»).

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, счёт 86 «Целевое финансирование». Однако необходимо отметить, что отражение в учёте заказчика-застройщика денежных средств дольщиков на счёте 86 может вызвать возражения, поскольку в Инструкции по применению Планов счетов финансово-хозяйственной деятельности средства, имеющие инвестиционный характер, в назначении счёта 86 не упомянуты.

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

В пользу использования счёта 86 для отражения средств, поступающих от дольщиков, при подходе к договору участия в долевом строительстве с позиций инвестиционного договора может быть приведён 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 учёту долгосрочных инвестиций Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160, пункт 3.1.8 – г). Кроме того, средства инвесторов (дольщиков), аккумулированные на счёте застройщика, признаёт средствами целевого финансирования Налоговый кодекс РФ (статья 251, пункт 1.14).

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

В соответствии со статьей 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 Градостроительного кодекса и Федерального закона № 214-ФЗ.

На практике иногда аккумулирование средств дольщиков и, соответственно, отражение их на счёте 86 осуществляет заказчик, которому застройщик передаёт свои полномочия. В этом случае возможность применения льготы, предусмотренной подпунктом 14 пункта 1 статьи 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 статьи 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 (статья 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.

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: привлечение средств дольщиков, осуществление капитальных затрат в строительство, признание доходов и определение 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 обуславливает 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 статьей 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.

Список литературы

1. Брюховецкий Н.Н. Договор участия в долевом строительстве не есть вид инвестиционного договора // Адвокат. – 2007. – № 8. – С. 90–91.

2. Дементьев А.Ю. Учет выручки от реализации строительного-монтажных работ // Финансовая газета. – 2003. – № 5.
3. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве. – СПб. : Питер, 2008. – 123 с.
4. Касьянова Г.Ю. Долевое строительство жилых домов: бухгалтерский учет и налогообложение у застройщика. – М., 2009. – С. 14.
5. Козлова Е. Поиск модели договора долевого участия в строительстве и его учетная регистрация // Хозяйство и право. – 2002. – № 2. – С. 69.
6. Соколов П.С. Особенности учета заказчиком капитальных затрат по организации строительства // Строительство: налогообложение. Бухучет. – 2006. – № 3.
7. Павлодский Е.А. Правовая природа «инвестиционного контракта» // Право и экономика. – 2000. – № 9. – С. 73, 74.

Рецензенты:

Дуболазов В.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Предпринимательство и коммерция», ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный политехнический университет», г. Санкт-Петербург.

Кочинев Ю.Ю., д.э.н., доцент, профессор кафедры «Предпринимательство и коммерция», ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный политехнический университет», г. Санкт-Петербург.

Работа получена 01.11.2011