

**ДОЛЕВОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО: ОБЕСПЕЧЕНИЕ  
КОНТРОЛЯ РАСХОДОВАНИЯ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО  
ФИНАНСИРОВАНИЯ**

Штефан Я.Г.

*Белгородский государственный национальный  
исследовательский университет, Белгород,  
e-mail: yanshtefan@mail.ru*

На основе результатов проведенных исследований структуры инвестиционного проекта, а также специфики основных этапов долевого строительства разработана классификация затрат по долевному строительству. В рамках исследований предложен способ организации аналитического учета в целях обеспечения контроля над полнотой и законностью получения и расходования средств участников долевого строительства.

Средства на строительство как жилых, так и нежилых объектов могут привлекаться заказчиком-застройщиком в порядке долевого участия от организаций и лиц, которые будут являться инвесторами (соинвесторами). В этом случае деятельность заказчика-застройщика регламентируется нормами, установленными Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ. В соответствии с требованиями данного закона застройщик, прежде чем получить право на привлечение денежных средств дольщиков, должен выполнить определенные условия. К ним относятся:

- получение разрешения на строительство;
- опубликование, размещение и (или) представление проектной декларации;

- государственная регистрация права собственности на земельный участок, предоставленный для строительства многоквартирного дома и иных объектов недвижимости, или договора аренды этого участка.

Итак, одним из способов привлечения организацией-застройщиком целевых средств является заключение договора о долевом участии в строительстве, в котором определяются основные права и обязанности сторон [5, С.89].

В бухгалтерском учете организации-застройщика поступившие по договору долевого участия средства рассматриваются как целевые. Для их учета предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное организацией и использованное по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами. В том числе – в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков или инвесторов.

Денежные средства, уплачиваемые дольщиками по договору, застройщик должен использовать исключительно для строительства многоквартирных домов или иных объектов недвижимости.

На основании п.14 ст. 250 НК РФ, использованные не по целевому назначению средства, полученные в рамках целевого финансирования, признаются внереализационными доходами.

Денежные средства целевого финансирования не облагаются:

- НДС – в соответствии с п.п. 4 п. 3 ст. 39 и п.п. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ;
- налогом на прибыль – согласно п.п. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ [4, С.27].

Все расходы, которые осуществляет застройщик по инвестиционным договорам (договорам долевого участия) распределяются на 2 источника финансирования:

- расходы, подлежащие покрытию за счет средств инвесторов (дольщиков);

- расходы, подлежащие покрытию за счет собственных средств застройщика.

По договорам долевого участия, статьей 18 Закона № 214 устанавливается закрытый перечень расходов, которые подлежат покрытию за счет средств дольщиков. Соответственно, все иные расходы Застройщика, связанные со строительством, не поименованные в ст. 18 Закона 214-ФЗ, подлежат покрытию за счет средств Застройщика.

К собственным средствам Застройщика можно отнести:

- вознаграждение, определенное в договоре долевого участия;

- вознаграждение, полученное от разницы между затратами на строительство и полученными средствами дольщиков;

В настоящее время все чаще стал возникать вопрос о том на каком счете в бухгалтерском учете застройщикам, осуществляющим строительство жилых домов по договорам долевого участия, вести учет затрат – на счете 20 «Основное производство», либо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Очевидно, что на законодательном уровне данный вопрос не решен однозначно.

С одной стороны, деятельность организации (как застройщика) попадает под действие «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» (утв. письмом Минфина РФ от 30.12.1993 N 160) и организации-застройщики попадают под определение «застройщика», данное в Положении №160.

Таким образом, данное положение определяет, что затраты производимые заказчиком-застройщиком, независимо от источника финансирования должны отражаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». (письмо Министерства Финансов от 18.05.06 г. № 07-05-03/02, от 09.10.06 г. N 07-05-06/245).

С другой стороны, согласно п.1.2. Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. письмом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160): «Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий» [1].

В соответствии с Планом счетов, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н: «счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов».

Объект недвижимости у застройщика не может быть признан основным средством, поскольку не соблюдаются условия п. 4 ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н. В основной своей части он изначально предназначен для продажи, то есть является оборотным активом. Затраты на его строительство, следовательно, нужно признать как в бухучете, так и для целей налогообложения прибыли, расходами по текущей деятельности организации – производству продукции либо выполнению работ [3, С.89].

Принимая во внимание указанные нормативные документы, наиболее логично учитывать затраты застройщика на счете 20 «Основное производство» с разделением на источники финансирования, а вот для инвестора эти затраты уже будут капитальными вложениями и должны учитываться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, можно выделить 2 способа учета затрат на строительство:

Учета затрат с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Учета затрат с использованием счета 20 «Основное производство»

При первом способе, в бухгалтерском учете Застройщиков затраты будут отражаться следующим образом (см. табл. 1).

При втором способе, в бухгалтерском учете Застройщиков операции по строительству будут отражаться следующим образом (см. табл. 2).

Таблица 1

Примерный перечень операций, отражаемых на счетах Застройщика

№ п/п	Название операций	Дт	Кт
1.	Отражены средства дольщиков, подлежащих получению (на основании договора долевого участия)	76	86
2.	Получены средства дольщиков	51, 50	76
3.	Отражены расходы застройщика, подлежащие погашению за счет средств дольщиков	08-3 «Строительство объектов основных средств»	60, 76
4.	Передача объекта дольщикам (разрешение на ввод и т.д.)	86	08-3
5.	Отражены расходы, подлежащие погашению за счет средств Застройщика	20 «Основное производство», (26, 91)	60, 76
6.	Отражено вознаграждение Застройщика	62	90
7.	Списаны текущие расходы Застройщика	90	20
8.	Прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
9.	Отражены в составе убытков прочие расходы (подлежащие погашению за счет средств Застройщика)	99	91

Таблица 2

Примерный перечень операций, отражаемых на счетах Застройщика

№ п/п	Название операций	Дт	Кт
1.	Отражены средства дольщиков, подлежащих получению	76	86
2.	Получены средства дольщиков	51, 50	76
3.	Отражены расходы застройщика, подлежащие погашению за счет средств дольщиков	20 «Расходы дольщиков»	60, 76
4.	Отражены расходы, подлежащие погашению за счет средств Застройщика	20 «Расходы застройщика», (26, 91)	60, 76
5.	Передача объекта дольщикам (разрешение на ввод и т.д.)	86	20 «Расходы дольщиков»
6.	Отражено вознаграждение Застройщика	62	90
7.	Списаны текущие расходы Застройщика	90	20 «Расходы застройщика»
8.	Прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
9.	Отражены в составе убытков прочие расходы (подлежащие погашению за счет средств Застройщика)	99	91

Итак, предложенные системы проводок своеобразны, но универсальны.

В первом случае затраты, подлежащие погашению за счет средств дольщиков учитываются на счете 08-3 «Строительство объектов основных средств», а затраты, подлежащие погашению за счет средств застройщика учитываются на счете 20 «Основное производство».

Во втором случае затраты, подлежащие погашению за счет средств дольщиков учитываются на субсчете 20-01 «Расходы дольщиков», а затраты, подлежащие погашению за счет средств застройщика учитываются на субсчете 20-02 «Расходы застройщика».

Стоит также отметить, что обязательства застройщика считаются исполненными с момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства (п. 1 ст. 12 Федерального закона от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ). А значит, возможность признания доходов у застройщиков возникает не раньше окончания строительства.

Аналогичная точка зрения изложена в письмах Минфина России от 10 ноября 2006 г. № 03-03-04/1/734 ИФНС России от 12 декабря 2005 г. № 02-1-09/203@. Где подтверждено, что по окончании строительства сумма вознаграждения включается в состав доходов застройщика от реализации услуг по исполнению договора и что доход в виде экономии средств в целях налогообложения прибыли выявляется только по окончании строительства.

Деятельность застройщика в рамках закона 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ» рассматривается как оказание услуги.

В пункте 1 статьи 5 данного закона сказано, 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.

Если застройщик сам не выполняет работы по возведению дома на имеющемся земельном участке,

то его доходом признается разница между суммой, полученной от дольщиков по условиям договоров, и средствами, истраченными на оплату работ, выполненных подрядными организациями, непосредственно возводящими объект [6, с. 19].

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дт 90-1 «Выручка»

Кт 86 «Целевое финансирование» – отражена экономия полученных средств по смете при передаче объекта инвестору (в разрезе каждого участника долевого строительства)

Дт 90-1 «Выручка»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС с суммы экономии

Отсюда также следует, что, если в договорах долевого участия сумма вознаграждения застройщика и порядок ее уплаты не предусмотрены, а налоговую выгоду до завершения строительства определить невозможно, в качестве выручки от реализации в учете должна отражаться разница между суммой средств, поступивших от дольщиков, и суммой затрат на строительство в момент сдачи объекта. (письма Минфина России от 21 марта 2011 г. № 03-03-06/1/163, от 14 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/98.)

Таким образом, не выделяя в договоре сумму вознаграждения, компания-застройщик, сможет избежать необходимости показывать доходы в течение всего срока ведения строительства объекта [2, С. 36].

Если же договор долевого участия предусматривает окончательный расчет между инвестором и Застройщиком, предполагающий возврат суммы эко-

номии инвестору, то на счетах бухгалтерского учета делается следующая запись:

Дт 86 «Целевое финансирование»

Кт 51 «Расчетные счета»

В случае если у организации остаются квартиры, не переданные участникам долевого строительства до сдачи дома в эксплуатацию и оформленные в собственность застройщика с целью дальнейшей их продажи, то расходы на строительство данных квартир должны быть списаны в дебет счета 43 «Готовая продукция»:

При первом способе учета затрат

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 08-3 «Строительство объектов основных средств»

При втором способе учета затрат

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Расходы застройщика»

В том случае если по окончании строительных работ объект строительства подлежит зачислению в состав основных средств застройщика, стоимость квартир списывается в Дт счетов 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Согласно п. 4.73 Методики определения стоимости строительной продукции на территории РФ МДС 81-35.2004 и п. 3.1.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, в целях обеспечения контроля над полнотой и законностью получения и расходования средств целевого финансирования к 20 счету «Основное производство» целесообразно открыть следующие субсчета (см. табл. 3):

Таблица 3

Счет 20.XX.XX.XX «Основное производство»

«Источники финансирования»		«Статьи затрат»		«Главы сводного сметного расчета»	
01	Расходы дольщика	01	Строительные работы	01	Подготовка территории строительства
02	Расходы застройщика	02	Работы по монтажу оборудования	02	Основные объекты строительства
03	Расходы, покрываемые за счет средств госбюджета	03	Приобретение оборудования, сданного в монтаж	03	Объекты подсобного и обслуживающего назначения
04	Расходы подрядчика	04	Приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса	04	Объекты энергетического хозяйства
		05	Прочие капитальные затраты	05	Объекты транспортного хозяйства и связи
				06	Наружные сети и сооружения водоснабжения, канализации, теплоснабжения и газоснабжения
				07	Благоустройство и озеленение территории
				08	Временные здания и сооружения
				09	Прочие работы и затраты
				10	Содержание службы заказчика-застройщика (технического надзора) строящегося предприятия
				11	Подготовка эксплуатационных кадров
				12	Проектные и изыскательские работы, авторский надзор

Представленная система аналитического учета затрат строительной организации позволяет более детально анализировать оперативную информацию о целевом использовании полученных средств целевого финансирования.

**Список литературы**

1. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [электронный ресурс] утв. письмом Министерства финансов РФ

от 30.12.93 № 160 Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=3053>.

2. Бельских В.Б. Развитие модели бухгалтерского учета в строительных организациях [текст] // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. № 3. – 2010. – С. 36.

3. Дементьев Д.А. Учет у застройщика [текст] // Учет в строительстве – №10.- 2011. – С.89.

4. Жигачев Ю.В. Учет у застройщика особенности [текст] // Учет в строительстве – №11.- 2011. – С.27.

5. Севодина Е.И. Целевое финансирование в строительстве [текст] // Учет в строительстве – №3.- 2011. – С.89.

6. Фиш Н.А. Гарантии качества при долевом строительстве [текст] // Учет в строительстве – № 8.– 2011. – С.19.

### ЭФФЕКТИВНОЕ РАЗМЕЩЕНИЕ ОСТАТКОВ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СЧЕТАХ ПРЕДПРИЯТИЙ АТОМНОГО КОМПЛЕКСА: ВЫБОР МЕХАНИЗМА РАЗМЕЩЕНИЯ

Щербакова Н.С.

ФГАОУ «Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва,  
e-mail: natashasherbakova@yandex.ru,

Для любого предприятия основной экономической целью является получение прибыли. Когда анализируется не одно предприятие, а группа компаний, появляется и вторая приоритетная цель – перераспределение денежных средств внутри группы компаний для поддержания их платежеспособности. Это делается на управляющую компанию или Пул-лидера,

на счетах которого аккумулируются денежные средства группы компаний и осуществляется их перераспределение.

Задача управляющей компании следить за соблюдением поддержания предприятиями группы установленных лимитов остатков денежных средств на конец каждого рабочего дня.

Предлагаемая модель по принятию решения по эффективному управлению денежными средствами на счетах предприятий атомного комплекса (рис. 1) включает следующие сценарные этапы [3]:

Актуализация отчетных форм сбора данных с предприятий группы.

Автоматизация консолидации полученных данных.

Анализ полученной информации.

Рассмотрение альтернативных вариантов для выбора механизма управления.

Выбор оптимального варианта.

Расчет планируемого к получению результата.

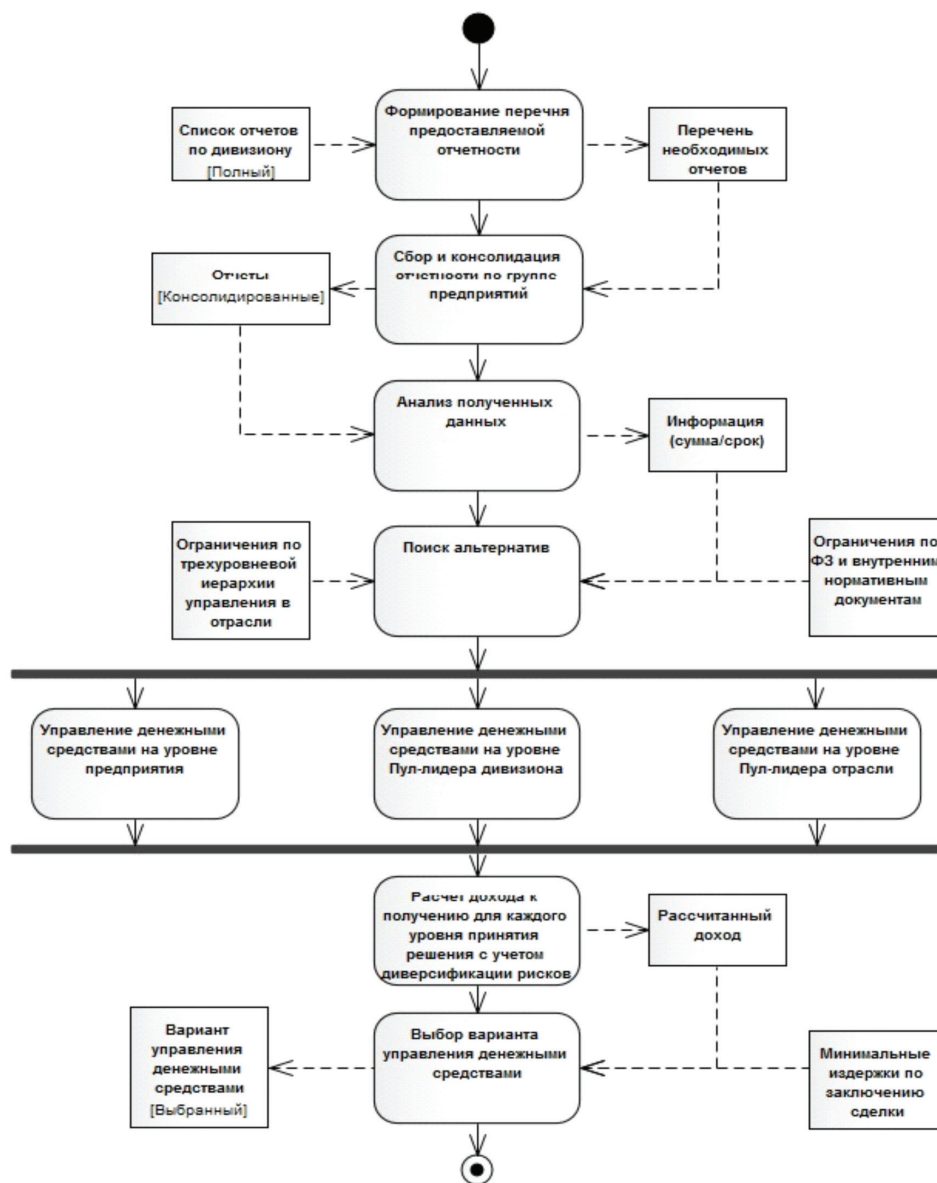


Рис. 1. Модель по принятию решения по эффективному управлению денежными средствами