

Ещенко С.А.

**ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ЗАТРАТ ПРИ ДОЛЕВОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ, СВЯЗАННЫХ С ОБРЕМЕНЕНИЯМИ**

В статье рассмотрены существующие проблемы учёта хозяйственных операций, связанных с затратами застройщика в долевым строительстве, определяемыми как обременения. Разработан перечень мероприятий об унификации учётных процедур данных хозяйственных операций, в основу которых положен признак общности экономического содержания, а также методологические основы учёта с присущими этим хозяйственным операциям особенностям.

Введение. Концепцией государственной жилищной политики Республики Беларусь до 2016 года, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 05 апреля 2013 года №267, предусмотрено в 2013 – 2015 годах увеличение объемов ввода в эксплуатацию жилья на условиях долевого строительства. В целях обеспечения достижения намеченных целей предусматривается оптимизировать правовое регулирование долевого строительства жилых помещений в многоквартирных жилых домах на коммерческой основе, а также многоквартирных жилых домов и жилых помещений в блокированных жилых домах [1]. В этой связи весьма актуальным является регулирование отдельных учётно-правовых аспектов, связанных с такой категорией затрат, как обременения строительства и возводимых в этом контексте объектах инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры, как предусматриваемых, так и не предусматриваемых в сводных сметных расчётах стоимости объектов долевого строительства.

Основная часть. Основными документами, регламентирующими порядок возведения объектов инженерной и транспортной инфраструктуры, являются Указ Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. №72 «О мерах по государственному регулированию отношений при размещении и организации строительства жилых домов, объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры» (далее – Указ №72) [2] и постановление Совета Министров Республики Беларусь от 27 июля 2009 г. №983 «О мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 28 мая 2009 г. №265», которым утверждено Положение о порядке финансирования проектирования, строительства и реконструкции объектов инженерной и транспортной инфраструктуры для районов жилой застройки (далее – Положение №983) [3]. В контексте рассматриваемой нами проблемы весьма важными являются нормы Указа №72, которые предполагают возможность использования на цели создания объектов инженерной и транспортной инфраструктуры средств, находящихся в распоряжении заказчика, застройщика в долевым строительстве [2;3].

Тем не менее, основополагающим фактором, предопределяющим возникновение проблемных ситуаций в бухгалтерском учёте, следует признать неопределённость положения в составе исходно-разрешительной документации такого документа, как технические условия на инженерно-техническое обеспечение объекта строительства (далее – технические условия). По своему статусу этот документ не является техническим нормативным правовым актом, одновременно играя весьма важную роль в процессах проектирования и строительного производства. В законодательстве технические условия на инженерно-техническое обеспечение объекта определяются как информация о подключении здания, сооружения к объектам инженерной инфраструктуры, о мероприятиях по гражданской обороне и предупреждению чрезвычайных ситуаций [4]. То есть, технические условия на инженерно-техническое обеспечение объекта представляет собой формализованный вид информации, использование которой необходимо в целях реализации задач по проектированию. Соответственно эта информация носит исключительно технический характер, так как содержит лишь данные о процедурах, связанных с подключением (присоединением) создаваемого объекта к уже имеющейся инфраструктуре.

В то же время, действовавшие до недавнего времени документы, регулировавшие выдачу и порядок оформления технических условий, позволяли включать в них сведения самого разнообразного характера, в том числе величину долевого участия в строительстве систем водоснабжения и водоотведения [5], вследствие чего обеспечивалась возможность взимания с заказчика денежных средств через включение в них соответствующих обязательств. Несмотря на отмену нормативных правовых актов, обуславливавших такие возможности, в настоящее время заказчик, застройщик решениями местных исполнительных и распорядительных органов обязывается уже не просто уплатить необходимую сумму средств, а возвести тот или иной объект, выполнить те или иные работы, связанные с созданием объектов инженерной, транспортной или социальной инфраструктуры. В результате этого застройщик приобретает обязанность организовать и обеспечить финансирование возведения различных объектов инженерной и (или) транспортной инфраструктуры, а в ряде слу-

© Ещенко Сергей Анатольевич, заведующий лабораторией проблем учетной политики и финансов ОАО «НИИ Стройэкономика», соискатель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета

чаев и социальной инфраструктуры, представляющих собой дополнительные объекты, создание которых прямо не связано с основной целью инвестиционного проекта, за свой счет.

В связи с необходимостью установления порядка учёта затрат, связанных с созданием этих дополнительных объектов, обладающих рядом специфических характеристик, возникает и определенная учётно-методологическая проблема, являющаяся следствием отсутствия единой общепринятой методики учёта затрат на возведение таких объектов с учётом их взаимосвязи с объектом, возведение которого является основной целью заказчика, застройщика.

Обязательства и затраты, связанные с возведением дополнительных объектов, в научной литературе не имеют общепринятого обозначения, в связи с чем используются различные термины – «договорные обременения» [6], «обременения недвижимостью» [7], в ряде случаев «обременения строительства» и др. В связи с тем, что термин «обременения строительства», по нашему мнению, наиболее точно отражает экономическую суть таких обязательств и затрат, здесь и далее обязательства и затраты застройщика в долевом строительстве и заказчика на строительство дополнительных объектов мы будем именовать обременениями строительства.

Проблема, являющаяся предметом настоящего исследования, обладает комплексным характером, который выражается:

1) для заказчика, застройщика – в существовании «де-факто» дополнительных условий для реализации его инвестиционного проекта, характеризующихся как обременения строительства;

2) для всех участников строительного процесса – в отсутствии нормативно-правового регулирования правоотношений, возникающих вследствие установления обязательств в виде обременения строительства;

3) для заказчика, застройщика – в возможности включения или не включения затрат по обременениям строительства в стоимость вновь возводимого объекта (в состав капитализируемых затрат);

4) для заказчика, застройщика и для балансодержателя возведенных дополнительных объектов (обременений строительства) – в организации их бухгалтерского учёта и документального оформления процедуры приёма (передачи) этих объектов (изменения стоимости уже существующих).

Таким образом, основной причиной учётных проблем участников инвестиционного процесса по созданию объекта долевого строительства является наличие в условиях по его реализации такого фактора, как обременения строительства, в связи с чем далее рассмотрим его более подробно.

В процессе реализации инвестиционного проекта в форме долевого строительства заказчика, застройщика сталкиваются с необходимостью строительства дополнительных объектов, в том числе инженерной, транспортной или социальной инфраструктуры, для нужд государственных или

коммунальных (местных) органов власти, в чьём ведении находятся земельные участки, выделяемые для строительства. Возникновение такой необходимости является следствием того, что соответствующие органы власти при предоставлении застройщикам права на застройку участка земли в качестве дополнительных условий обязывают последних обеспечить (организовать и профинансировать) строительство объектов инженерной, транспортной или социальной инфраструктуры. Такие обязательства несколько ранее мы условно определили как обременения строительства.

В целом, в отношении недвижимого имущества специальным законодательством Республики Беларусь определен целый ряд различных видов обременений (ограничений), под которыми понимается:

- право в отношении конкретного недвижимого имущества лица, не являющегося его собственником. К ним относятся сервитут, ипотека, доверительное управление, аренда, безвозмездное пользование, условие или запрещение, ограничивающие правообладателя, в том числе арест, присвоение недвижимому имуществу статуса историко-культурной ценности, ограничение, установленное в отношении недвижимого имущества в связи с обслуживанием линий электропередач, трубопроводов и иных инженерных сооружений, обременение, установленное в отношении недвижимого имущества при приватизации государственного имущества [8];

- отягощение его определенными обязательствами. Например, рента («... (англ. rent) – годовой доход по аннуитету (финансовой ренте) или ценным бумагам...» [9]) обременяет предприятие, капитальное строение (здание, сооружение) или другое недвижимое имущество, расположенное на земельном участке и переданное под ее выплату [10].

Наряду с этим, под термином «обременение» может пониматься и отягощение кого-либо дополнительными обязанностями [11].

Однако в отношении обременений строительства, являющихся предметом настоящего исследования, особенностью которых является их неразрывная связь со строительством, законодательство Республики Беларусь не содержит определенных указаний, как, например, законодательство Российской Федерации [12]. Вследствие этого проблема квалификации и учёта затрат в виде обременений строительства для застройщиков, заказчиков стоит достаточно остро.

Основным критерием, характеризующим расходы как затраты по обременениям строительства, является взаимосвязь этих расходов с соответствующими обязательствами застройщика в долевом строительстве, заказчика, предусмотренными в таких документах как:

- инвестиционные договоры, заключенные в соответствии с Положением о порядке заключения, изменения, прекращения инвестиционных договоров с Республикой Беларусь, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 06.08.2011 №1058 [13];

- решения местных исполнительных и распорядительных органов власти, осуществивших выделение земельного участка под строительство [14];

- нормативные правовые акты, предусматривающие уплату определенной части средств (безвозмездную передачу имущества), обуславливающие возможность осуществления строительства [15];

- разрешения и технические условия на присоединение объектов к строящимся и действующим системам инженерного обеспечения города (или иного территориального образования) [14,15];

- другие, содержание которых предполагает возникновение затрат, прямо не связанных со строительством объекта, являющегося целью инвестиционного проекта, но обуславливает возможность выделения земельного участка под строительство или получения разрешения на строительство.

Однако определение основного критерия, с помощью которого расходы застройщика могут быть охарактеризованы как затраты по обременениям строительства, является лишь частью рассматриваемого вопроса, в связи с тем, что в его основе лежит чисто учётная проблема, заключающаяся в возможности включения или не включения этих затрат в первоначальную стоимость объекта долевого строительства.

Следует отметить, что позиции специалистов по данному вопросу неоднозначны. Так, например, российский специалист А.Дементьев считает, что существуют «...отдельные затраты, осуществляемые заказчиком-застройщиком в процессе строительства основного объекта, отнести которые в стоимость строительства, сославшись на нормативно определенный перечень затрат, невозможно». При этом, к таким затратам он относит «...выплаты, которые застройщик производит в пользу местных органов исполнительной власти, включая безвозмездную передачу в натуре долей в построенных объектах или передачу сопутствующих основному строительству построенных объектов инженерной и социальной инфраструктуры» [16]. Однако некоторые его коллеги придерживаются иных точек зрения относительно данного вопроса. В частности, А. Садовникова считает, что «...если в рамках инвестиционного проекта на строительство объекта недвижимости предусмотрены дополнительные обременения в пользу органов государственной власти или органов местного самоуправления, без несения расходов, на выполнение которых у организации отсутствует возможность осуществлять строительство объекта недвижимости, и при этом со стороны органов государственной власти и органов местного самоуправления возникают встречные возмездные обязательства (в виде предоставления прав на необходимый для строительства земельный участок, а также разрешения на строительство), то указанные расходы капитально-го характера можно рассматривать как экономически обоснованные расходы по выполнению работ (оказанию услуг) соответствующим органам государственной власти и органам местного самоуправления, учитываемые при определении налоговой

базы по налогу на прибыль» [7], а О.Золотова логически обосновывает утверждение, о том, что «Расходы на исполнение обязательств по любым видам обременений (перечисление денежных средств, строительство, реконструкция, капитальный ремонт объектов городского назначения), установленных для застройщика в инвестиционном договоре, включаются в первоначальную стоимость строящегося объекта недвижимости (в бухгалтерском и налоговом учёте)» [6].

Ранее мы уже убедились, что затраты, осуществляемые в пользу органов государственной власти или органов местного самоуправления, в полной мере соответствуют критерию, позволяющему квалифицировать их как обременения строительства. Поэтому на основании вышеприведенного, а также позиции органов государственного управления РФ, согласно которой расходы, непосредственно вытекающие из условий инвестиционного проекта по строительству и связанные, в том числе, с передачей жилых помещений администрации муниципального образования, следует относить на увеличение первоначальной стоимости объекта строительства [17], мы вправе полагать, что расходы, определяемые как обременения строительства должны участвовать в формировании первоначальной стоимости объекта строительства в бухгалтерском учёте. При этом такой подход должен быть единым в отношении всех видов обременений строительства.

В Республике Беларусь в настоящее время отсутствует единая методологическая позиция в отношении правил бухгалтерского учёта обременений строительства. Эта ситуация обусловлена как различными формами обременений, так и обстоятельствами их осуществления – некоторые виды обременений строительства включаются в ССР, а некоторые нет, соответственно, некоторые увеличивают стоимость объекта долевого строительства, а некоторые нет.

Один из наиболее распространенных подходов в отношении проблем, связанных с учётом обременений строительства, был сформулирован в период, когда часть обременений строительства осуществлялись в виде уплаты целевого платежа на развитие инженерно-транспортной и социальной инфраструктуры населенного пункта [19] и состоял в том, что такой вид затрат не увеличивает стоимость объекта строительства и покрывается только за счёт чистой прибыли заказчика (застройщика). В то же время, несмотря на это, другая часть затрат, связанных с обременениями строительства, все-таки участвовала в формировании стоимости объекта долевого строительства, но не в связи со своим статусом, а вследствие формального условия, заключающегося в том, что она предусмотрена в составе ССР.

В результате процесса совершенствования законодательства, регулирующего взаимоотношения участников строительства, данное положение было несколько стабилизировано путём принятия Минстройархитектуры РБ нормативного правового акта, содержащего положения, регулирующие по-

рядок учёта некоторых видов обременений, не включаемых в ССР [14].

Тем не менее, отсутствие в законодательстве толкования такого понятия, как «обременения строительства», не позволило полностью урегулировать данную проблему, с тем, чтобы унифицировать процедуры не только бухгалтерского учёта, но и документального оформления в отношении хозяйственных операций с участием обременений строительства.

Вследствие этого дальнейшее развитие методик учёта обременений в строительстве, до консолидации этого понятия в отношении всех или большинства его проявлений, шло путем совершенствования индивидуальных правил учёта по следующим направлениям:

- в отношении части затрат, включающихся в состав ССР без учёта их экономической характеристики, участвующих в формировании первоначальной стоимости объекта строительства;

- в отношении учёта части затрат, не включаемых в состав ССР, но относимых на увеличение первоначальной стоимости объекта строительства в силу прямых указаний актов законодательства;

- в отношении части затрат, не включающихся и в состав ССР, и в первоначальную стоимость строительства как в силу отсутствия прямых указаний в актах законодательства, так и в виду сложившегося общего подхода к данному конкретному виду затрат (имущества).

В результате затраты, определённые нами как обременения в строительстве вследствие их общей экономической природы могут отражаться по дебету счетов:

- 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчёт 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

- 91 «Прочие доходы и расходы».

В связи с этим существующий порядок следует признать достаточно сложным и противоречивым, способным создавать конфликтные ситуации, а такое разнообразие правил учёта экономически однородных видов затрат, квалифицируемых как обременения строительства, существенно затрудняет ведение бухгалтерского учёта не только вследствие необходимости квалифицировать эти

операции по разным основаниям, но и возможности применения разнообразных способов документального оформления экономически идентичных хозяйственных операций.

Кроме того, сложившаяся ситуация полностью противоречит одному из основных принципов бухгалтерского учёта, заключающемуся в преобладании экономического содержания и состоящему в том, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учёте и отчетности, исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания [20].

Изменение создавшегося положения может быть достигнуто принятием общего методологического подхода к учёту затрат, связанных с обременениями строительства, которые могут быть реализованы путем:

1. Введения в законодательство Республики Беларусь специального термина - «обременения строительства».

2. Установления единого порядка отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учёте, связанных с затратами по обременениям строительства, в соответствии с которым затраты заказчика и застройщика в долевом строительстве, соответствующие критерию отнесения их к затратам по обременениям строительства, будут участвовать в формировании первоначальной стоимости объекта строительства в бухгалтерском учёте без учёта того, учтены эти затраты в ССР или нет;

3. Унификации порядка документального оформления хозяйственных операций по передаче затрат, произведенных в связи с обременениями строительства, вследствие чего будет применяться только один специализированный документ – акт на передачу затрат.

Заключение. Реализация данных положений позволит не только унифицировать, но и существенным образом упростить как непосредственно учётные процедуры, так и классификацию объектов бухгалтерского учёта, имеющих единое экономическое содержание, что приведет к экономии времени и трудозатрат, позволит повысить достоверность отчётных данных о результатах работы организации в отчётном периоде и создаст необходимые предпосылки для принятия эффективных управленческих решений.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Концепция государственной жилищной политики Республики Беларусь до 2016 года, утвержденная постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 05 апреля 2013 г. №267.
2. Указ Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. №72 «О мерах по государственному регулированию отношений при размещении и организации строительства жилых домов, объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры».
3. Положение о порядке финансирования проектирования, строительства и реконструкции объектов инженерной и транспортной инфраструктуры для районов жилой застройки, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 27 июля 2009 г. №983 «О мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 28 мая 2009 г. №265».
4. Положение о порядке подготовки и выдачи разрешительной документации на строительство объектов, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20.02.2007 г. №223 «О некоторых мерах по совершенствованию архитектурной и строительной деятельности».

5. Инструкция о порядке выдачи и согласования технических условий на подключение объектов, зданий и сооружений к коммунальным системам водоснабжения и водоотведения в городах и поселках городского типа Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства жилищно-коммунального хозяйства от 21.06.1994 №51.
6. Золотова О.Е. Учёт расходов на договорные обременения, «Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение», 2008, №7.
7. Садовникова А.В. Строительство. Затраты подрядчика на обременения недвижимостью. Правовая система «Референт», <http://vsenovostroyki.ru/legal/584/>.
8. Закон Республики Беларусь от 22 июля 2002 года «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 87, 2/882).
9. "Капитал. Энциклопедический словарь", под ред. В.Г.Гавриленко, «Право и экономика», 2009.
10. Кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998г. №218-3 (ред. от 31.12.2013) «Гражданский кодекс Республики Беларусь».
11. Малый бухгалтерский словарь»; под ред. А.Н. Азрилияна, М.: «Институт новой экономики».– 2001.
12. Постановление Правительства Москвы от 7 ноября 2006 г. №882-ПП «Об утверждении Методики определения расчётного размера платежа городу Москве инвестором при реализации инвестиционных проектов строительства и реконструкции объектов жилого назначения на территории города Москвы».
13. Положение о порядке заключения, изменения, прекращения инвестиционных договоров с Республикой Беларусь, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 06.08.2011г. №1058 «О мерах по реализации декрета Президента Республики Беларусь от 6 июня 2011 г. №4».
14. Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учёте, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14.05.2007 №10.
15. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 30 марта 2007 г. №407 «О некоторых вопросах, связанных со сносом жилых домов на земельных участках, изымаемых для государственных или общественных нужд».
16. Дементьев А.Ю. Бухгалтерский учёт и налогообложение в строительстве.– СПб.: «Питер», «Издательский дом БИНФА»,2008, 155 с.
17. Письмо ФНС России №02-1-07/16.
18. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 24.04.1997 г. №396 «О мерах по обеспечению приоритетного развития жилищного строительства».
19. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013г. N 57-3 «О бухгалтерском учёте и отчётности».