

Совершенствование развития методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по передаче объектов инфраструктуры эксплуатационным организациям при долевом строительстве

Ещенко С.А., Коротаев С.Л.
ОАО «НИИ Стройэкономика»
Минск, Беларусь

Реферат

В статье «Совершенствование развития методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по передаче объектов инфраструктуры эксплуатационным организациям при долевом строительстве» рассмотрены вопросы совершенствования развития методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по передаче объектов инфраструктуры эксплуатационным организациям при долевом строительстве, обусловленные значительным ростом в Республике Беларусь строительства на условиях долевого участия граждан и юридических лиц (инвесторов).

Ключевые слова: долевое строительство, бухгалтерский учет, объекты инфраструктуры.

Введение

Актуальность рассматриваемой проблемы обусловлена значительным ростом в Республике Беларусь строительства и особенно жилищного, в том числе на условиях долевого участия граждан и юридических лиц (инвесторов).

В ходе строительства, как правило, возникает необходимость передачи объектов инженерной и транспортной инфраструктуры государственным эксплуатационным организациям, что в настоящий момент является особенностью взаимоотношений заказчика, застройщика представляющих коллективы дольщиков и государства, действующая на территории Республики Беларусь.

Такая практика взаимоотношений по поводу этих объектов обусловлена следующими обстоятельствами.

Изначально, законодательством предусматривалось, что финансирование проектирования и строительства объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры должно осуществляться за счет средств республиканского и местных бюджетов, а также министерств имеющих в структуре соответствующие эксплуатационные организации [10].

Соответственно в период, когда финансирование проектирования и строительства объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры осуществлялось за счет средств бюджетов различных уровней, бюджетных или внебюджетных фондов или средств государственных унитарных предприятий, перемещение имущества, созданного за счет этих источников осуществлялось всегда в пределах одного собственника – государства, что не требовало интенсивных мер по формализации, как самого процесса, так и сопутствующих ему процедур (бухгалтерского учета).

Однако в связи с интенсивным ростом потребностей в объектах инженерной и транспортной инфраструктуры с одной стороны и недостатком государственных источников финансирования с другой, законодательство, регулирующее этот процесс, было изменено.

Вследствие этого стало возможным привлечение для целей строительства инженерной и транспортной инфраструктуры также «средств иных организаций независимо от формы собственности» [8]. При этом данное обстоятельство позволило соответствующим властным органам при принятии решений о разрешении строительства налагать на заказчика, застройщика, а в их лице и на дольщиков, обязанности не только по финансированию (в смысле выделения денежных средств), но и по строительству (организации производственного процесса) объектов инженерной и транспортной инфраструктуры. В тоже время, возведенные объекты инфраструктуры, по-прежнему полагалось передавать на обслуживание специализированным государственным организациям, как правило, на безвозмездной основе в порядке, действовавшем ранее.

Однако в связи с расширением участия в процессе создания объектов инженерной и транспортной инфраструктуры организаций различных форм собственности, процедуры признания (регистрации) прав собственности за участниками строительства приобрели новое значение, в том числе и в целях организации бухгалтерского учета.

Основная часть. В настоящий момент законодательством предусмотрено одновременно два способа передачи:

первый способ связан с процессом передачи имущества, право собственности на которое зарегистрировано [7]. Данный процесс, с точки зрения бухгалтерского учета, отрегулирован в достаточной мере, а возникающие проблемы носят больше бюрократический характер.

второй способ передачи объектов инфраструктуры связан с процессом передачи имущества, право собственности на которое не зарегистрировано, и основан на процедуре передачи затрат, произведенных заказчиками, застройщиками (дольщиками) по созданию объектов инфраструктуры [10].

Прием-передача затрат между юридическими лицами, который предусматривается при втором способе, особенно юридических лиц различных форм собственности является недостаточно исследованной темой в принципе, что и предопределяет актуальность результатов ее изучения.

В тоже время, законодательством Республики Беларусь предусмотрены некоторые основные правила учета затрат, связанных с созданием объектов инженерной и транспортной инфраструктуры и их обращением. В частности предусмотрено, что аналитический учет затрат по незавершенному строительству ведется по каждой части объекта строительства, в том числе - части объекта основного назначения и частям объекта вспомогательного назначения: энергетического хозяйства; сетям водоснабжения; канализации; теплоснабжения; газоснабжения; дорожного хозяйства и др.

Соответственно в бухгалтерском учете заказчика, застройщика стоимость каждой части объекта строительства, в том числе объектов инженерной и транспортной инфраструктуры, как самостоятельных объектов учета, формируется обособленно.

Установлено также, что при ведении заказчиком, застройщиком (инженером (инженерной организацией)) строительства в интересах инвесторов (дольщиков), которыми являются юридические лица, затраты, учтенные заказчиком на балансовом счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", не являются капитальными вложениями заказчика, застройщика (инженера (инженерной организации)). В этом случае заказчик, застройщик (инженер (инженерная организация)) не формируют учетную стоимость объекта, а по окончании строительства передают инвестору (дольщику) фактически произведенные затраты по строительству в разрезе объектов, суммы налога на добавленную стоимость, переоценки и другие виды затрат, приходящиеся на долю инвестора (дольщика) [5].

Однако, как уже отмечалось выше, у заказчика (застройщика) по окончании строительства объекта, могут возникать обязательства по передаче объектов инженерной и транспортной инфраструктуры на баланс государственных эксплуатирующих организаций, в том числе и как части совместной долевой собственности инвесторов (дольщиков). В таких случаях самостоятельно принять решение о безвозмездной передаче объектов, являющихся совместной долевой собственностью инвесторов (дольщиков) заказчик (застройщик) не может, в связи с чем ему необходимо приобрести соответствующие полномочия, которые должны быть оформлены либо в виде отдельного условия договора долевого строительства, либо путем принятия решения коллектива собственников (товарищества собственников). Необходимость наличия этих специальных полномочий подтверждается также выводами российских авторов. Так, например Дементьев А. рассматривая данный вопрос, заключает, что: «...объекты сооружались за счет средств дольщиков, следовательно, именно они, как инвесторы, вправе определять судьбу результата строительства за счет средств, которые они передали». [1].

Таким образом, лишь с учетом имеющихся полномочий заказчик (застройщик) может передать объекты инфраструктуры, в том числе и виде затрат, государственным эксплуатирующим организациям. Соответственно данная процедура требует

установления единого порядка предоставления заказчику, застройщику необходимых полномочий.

В связи с этим, представляется необходимым конкретизировать в актах законодательства механизмы передачи соответствующих полномочий в отношении передаваемых объектов.

Отражение в бухгалтерском учете застройщика (заказчика) хозяйственных операций по передаче затрат до 1.01.2012 года, когда действовал ныне уже отмененный нормативный правовой акт, производилось записью по дебету счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" [6].

В настоящее время порядок учета данной операции пока не определен, так как принятый взамен отменного нормативный правовой акт не предусматривает особенностей для рассматриваемого нами случая [3]. В связи с этим считаем, что для целей учета расчетов с дольщиками у застройщика наиболее применим счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». В следствии этого с 1.01.2012 операцию по передаче затрат с баланса застройщика на баланс дольщика предпочтительнее отражать записью по дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В результате применения такого порядка учета, сумма фактически произведенных затрат по созданию объекта долевого строительства в бухгалтерском учете заказчика уменьшается, в связи с чем происходит уменьшение задолженности заказчика перед дольщиком по расчетам за полученные и использованные денежные средства.

При этом, осуществляя такую передачу, заказчик реализует полномочия по распоряжению совместным имуществом, полученные им от дольщика (коллектива дольщиков). Однако вследствие того, что порядок отражения данной операции на счетах инвестора (дольщика), в должной мере законодательно не закреплён, это позволяет ему организациям в ряде случаев игнорировать информацию об уменьшении стоимости (отсутствии) получаемого им на баланс имущества, что в дальнейшем приводит к искажению отчетной информации о стоимости активов (имущества)

находящихся у него на балансе. Тем не менее, полагаем, что основываясь на экономической составляющей данной операции, заключающейся в том, объект инфраструктуры в виде затрат на создание обособленно учитываемого актива (имущества), безвозмездно передан в собственность иных юридических лиц (государственных эксплуатирующих организаций), инвестору (дольщику) следует в обязательном порядке исключить (уменьшить) стоимость поступившего на баланс имущества. В бухгалтерском учете инвестора (дольщика) данные операции (операции на сумму уменьшения стоимости имущества) будут отражены записями по дебету счета 83 «Добавочный капитал».

Использование именно данного счета обусловлено существующими особенностями учета стоимости выбывших активов (имущества) при исчислении налога на прибыль [9] и имеющейся тесной взаимозависимостью бухгалтерского и налогового учетов.

Похожая проблема, связанная с изменением стоимости актива (имущества) у эксплуатирующей организации, имеет место и при организации бухгалтерского учета затрат по работам, связанным с выносом инженерных сетей (иных объектов недвижимости) из-под пятна застройки. В этом случае, законодательством предусмотрено отнесение данных затрат на увеличение стоимости объекта строительства [5]. В тоже время, стоимость актива, находящегося на балансе эксплуатирующей его организации, в результате произведенных работ и затрат меняется существенным образом, причем не только в стоимостном выражении, но и в физическом.

В связи с тем, что данная проблема также не имеет нормативного регулирования, представляется, что балансодержатель в целях формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее финансовом положении, полученных доходах и понесенных расходах [2], должен откорректировать стоимость изменившегося актива в бухгалтерском учете. Учитывая тесную связь и взаимозависимость бухгалтерского и налогового учетов [4], наиболее рационально стоимость, на которую изменилась стоимость актива, отражать в бухгалтерском учете эксплуатирующей организации (балансодержателя) записью по

дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

Заключение

Следует также обратить внимание на то, что в основных нормативных правовых актах, затрагивающих аспекты рассмотренной проблемы, речь идет исключительно об объектах инженерной инфраструктуры [5] или объектах инженерной и транспортной инфраструктуры [10].

Соответственно, вопросы о порядке и источниках финансирования, возведения и передачи объектов социальной инфраструктуры, создаваемой заказчиками, застройщиками и безвозмездно передаваемой в государственную собственность на аналогичных условиях, остается открытым, так как положений нормативного характера, регулирующего порядок передачи объектов именно социальной инфраструктуры на баланс эксплуатирующей организации, на сегодняшний день пока нет.

Представляется, что единственным, экономически оправданным решением является исключение возможности обременения застройщиков (в том числе дольщиков) и заказчиков обязанностями по возведению объектов социального назначения, закрепив данные нормы в специальном нормативном правовом акте, который определяет основы и порядок взаимоотношений сторон в рамках государственно-частного партнерства.

Список использованных источников

- 1 Передача инженерных сетей на городской баланс / А. Дементьев // «Учет в строительстве». - 2011. - №7.
- 2 Закон Республики Беларусь от 05.07.2004 № 300-3 (ред. от 30.11.2010) «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь».
- 3 Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50.
- 4 Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть.

5 Постановление Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14.05.2007 № 10 «Об утверждении Инструкции о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете».

6 Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. N 89 "Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета".

7 Указ Президента Республики Беларусь от 14.09.2006 № 575 (ред. от 19.07.2010) «О порядке распоряжения государственным имуществом».

8 Указ Президента Республики Беларусь от 28.05.2009 № 265 «О внесении дополнения и изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. N 72».

9 Указ Президента Республики Беларусь от 24.12.2010 № 673 «О внесении дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. № 72».

10 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».