

## **Учет затрат по строительству в инженерных организациях: состояние, проблемы, перспективы**

Коротаев С.Л.

Белорусский государственный экономический университет  
Минск, Беларусь

### **Реферат.**

Рассматриваются проблемные вопросы, обусловленные внесением в ранее действовавшие нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету в строительстве изменений и дополнений в части формирования стоимости объектов строительства. Определяется роль и место инженерных организаций в общей системе учета затрат, связанных со строительством. Даются предложения по распространению действия принятых нормативных актов на инженерные организации, осуществляющие ведение учета затрат заказчика, застройщика в соответствии с договорами на комплексное управление строительной деятельностью.

**Ключевые слова:** строительство, заказчик, застройщик, инженерная организация, бухгалтерский учет, затраты, договор комплексного управления строительной деятельностью, стоимость объекта строительства.

### **Введение**

В последние годы в Республике Беларусь активно используется такая форма организации строительства, при которой заказчиком, застройщиком для сопровождения процесса строительства привлекаются инженерные организации. В соответствии с заключенными договорами на комплексное управление строительной деятельностью таким организациям передаются соответствующие функции, в том числе по ведению учета затрат на строительство и учету сумм финансирования, выделяемых заказчиком, застройщиком (рисунок 1).

Применяемая схема организации строительных работ показала свою эффективность, особенно в случаях, когда заказчиками, застройщиками выступают банки, структуры МВД, Минобороны и

других ведомств, для которых организация и ведение строительства являются непрофильной деятельностью.

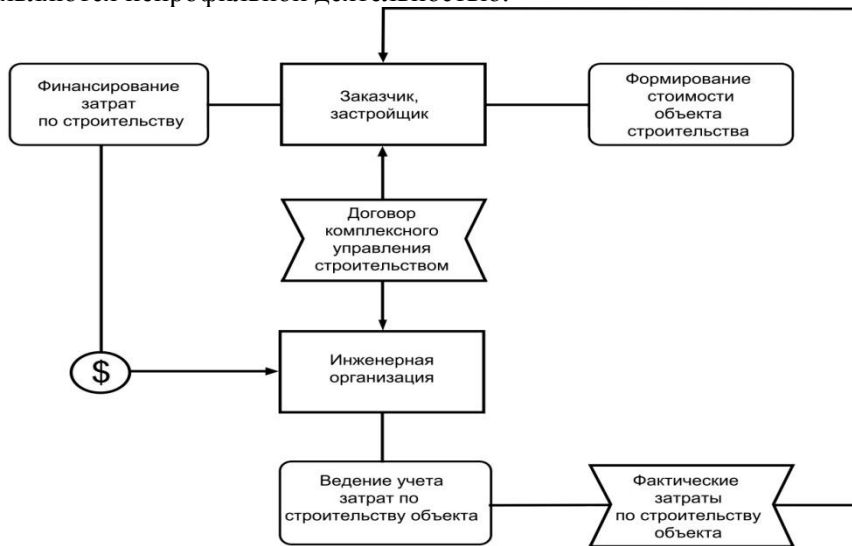


Рисунок 1 - Действующая схема организации учета затрат по строительству объектов с участием инженерной организации

Кроме того, существующая схема удобна для иностранных инвесторов, имеющих желание «вложить» финансовые ресурсы и получить готовый объект «под ключ», не занимаясь непосредственно самим строительством и сопровождающими этот процесс организационно-техническими функциями.

Используемая схема организации учета затрат и средств финансирования строительных проектов, реализуемая инженерными организациями в рамках договоров на комплексное управление строительной деятельностью, хотя и не оговаривалась действующим законодательством, но в целом ему не противоречила [1-4].

Об этом неоднократно отмечалось в публикациях специалистов по строительной тематике [5-8].

Вместе с тем в последнее время в связи с подготовкой нового нормативного правового акта, регламентирующего порядок

формирования стоимости объектов строительства в бухгалтерском учете, законность используемой схемы поставлена под сомнение.

Рассмотрим данную проблему более подробно.

**Теоретические и практические аспекты учета затрат по строительству объектов инженерными организациями.** Новой редакцией «Инструкции о порядке определения стоимости строительства в бухгалтерском учете» (далее – Инструкция № 10), подготовленной Министерством архитектуры и строительства Республики Беларусь, возможность ведения бухгалтерского учета затрат по строительству инженерными организациями практически исключена. Это однозначно следует из п. 2 документа, согласно которому бухгалтерский учет затрат на строительство объектов осуществляется только заказчиком, застройщиком.

Мотивы, которыми руководствовались разработчики Инструкции, как нам представляется, следующие:

а) учет затрат на строительство должен вестись той организацией, которая формирует стоимость объекта строительства, т.е. заказчиком, застройщиком;

б) сторонние организации, привлекаемые для учета затрат заказчика, застройщика на строительство, не могут вести учет «чужих» затрат на своем балансе, «чужие» активы должны учитываться, как минимум, за балансом.

Прежде всего отметим, что в любом случае стоимость объекта строительства формируется у заказчика, застройщика. Инженерная организация учитывает лишь часть затрат, обусловленных строительством, которые впоследствии и передаются заказчику, застройщику для формирования стоимости объекта строительства.

Что касается необходимости учета на балансе организаций только собственных активов, то следует отметить, что такой подход не является безусловным и единственно возможным. Так, например, в балансе получателя может учитываться не принадлежащая ему возвратная тара. В балансе лизингополучателя в настоящее время может учитываться лизинговое имущество, не перешедшее в собственность лизингополучателя, и т.д.

Определенные особенности принятия активов к учету - в зависимости от прав собственности на них - характерны для моделей статического и динамического балансов [9, с. 256-260]. Если в статическом балансе отражаются только активы, на которые полностью оформлены права собственности, то в динамическом балансе отражаются все активы, независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования [10, с. 33].

Указанное свидетельствует о том, что в принципиальном плане в балансе организации могут учитываться и активы, не являющиеся ее собственностью.

Введение ограничительной нормы в части учета затрат по строительству исключительно заказчиком, застройщиком приведет, с нашей точки зрения, к следующим негативным последствиям:

- к разрушению сложившейся системы комплексного обслуживания заказчиков, застройщиков силами инженерных организаций, в частности по ведению ими бухгалтерского учета затрат на строительство объектов;

- к отмене использования (утрате практической значимости) договоров комплексного управления строительной деятельностью;

- к необходимости выполнения некоторыми заказчиками, застройщиками несвойственных им функций и, соответственно, к их структурной перестройке, предполагающей создание внутренних специализированных подразделений, которые бы занимались строительной деятельностью.

В целях предупреждения негативных последствий, обусловленных введением Инструкции, считаем необходимым внести в нее соответствующие изменения и дополнения, которые бы не исключали возможность ведения инженерными организациями бухгалтерского учета затрат на строительство в рамках переданных им функций по договорам на комплексное управление строительной деятельностью.

При этом считаем, что на данном этапе было бы целесообразно разрешить организацию ведения учета затрат по объектам строительства силами только тех инженерных организаций, которые составляют с заказчиком, застройщиком консолидированную отчетность. Такой подход, по нашему мнению, позволит исключить случаи неполного или несвоевременного формирования стоимости

объекта строительства. Кроме того, он создаст условия для более эффективного контроля за хозяйственной деятельностью инженерной организации, действующей в интересах заказчика, застройщика, в частности при составлении консолидированного баланса.

Расширение действия Инструкции № 10 на инженерные организации, на которые в соответствии с договором комплексного управления строительной деятельностью возложены функции по ведению учета затрат, связанных со строительством объектов заказчика, застройщика, обуславливает необходимость установления особого порядка учета сумм финансирования, передаваемых заказчиком, застройщиком для осуществления строительства, а также передаваемых от инженерной организации заказчику, застройщику затрат по строительству объектов заказчика, застройщика.

Считаем, что и суммы финансирования строительства (суммы возмещения затрат, произведенных инженерной организацией), и суммы затрат, связанных со строительством, которые аккумулируются в учете инженерной организации и впоследствии передаются заказчику, застройщику, должны отражаться через счета учета расчетов, как это, в частности, установлено:

- для заказчиков, застройщиков, передающих затраты по строительству третьим лицам (в том числе дольщику) (п. 61 новой редакции Инструкции № 10);

- для организаций, исполняющих функции заказчика по объектам, строительство которых осуществляется за счет средств бюджета, государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов (п. 74 новой редакции Инструкции № 10).

Рассмотрим далее возможность осуществления инженерными организациями бухгалтерского учета затрат по строительству объектов с учетом норм действующего законодательства.

**Правовая оценка возможности ведения учета затрат по строительству инженерными организациями.** Порядок оказания инженерных услуг в строительстве определен Законом Республики Беларусь «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь» от 5.07.2004 г. № 300-3 (в редакции от 13.07.2011 г.) [11] (далее – Закон № 300-3), а также Инструкцией о порядке оказания инженерных услуг в строительстве,

утв. постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 10.05.2011 г. № 18 (в редакции от 01.12.2011 г.) [12] (далее – Инструкция № 18).

Согласно п. 1 ст. 56 Закона № 300–З «инженерные услуги в строительстве оказываются инженером (инженерной организацией) в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством и договором на оказание инженерных услуг, заключенным с заказчиком, застройщиком». При этом, согласно п. 2 ст. 56 Закона, «к инженерным услугам в строительстве относятся консультирование по вопросам проектирования и строительства и выполнение определенных договором функций заказчика, застройщика по осуществлению организационно-технических мероприятий», включающих в том числе и «иные услуги, необходимые для осуществления строительной деятельности», т. е. перечень услуг, которые могут оказывать инженерные организации, является «открытым», что подтверждается этим же пунктом ст. 56 Закона:

«Конкретный перечень инженерных услуг устанавливается договором на оказание инженерных услуг, заключенным с заказчиком, застройщиком. Инженерная организация по договору с заказчиком, застройщиком может осуществлять комплексное управление строительной деятельностью».

Аналогичные подходы предусмотрены и нормами Инструкции № 18. Так, наряду с осуществлением организационно-технических мероприятий по всем стадиям строительной деятельности, с учетом п. 8.3 Инструкции № 18 инженерная организация в рамках договора на комплексное управление строительной деятельностью может осуществлять «выполнение иных функций, определенных заказчиком, застройщиком в соответствии с законодательством и договором».

При этом, согласно п. 9 Инструкции № 18, в перечень функций, которые не могут быть переданы инженеру (инженерной организации), функции по ведению бухгалтерского учета затрат, связанных со строительством объектов заказчика, застройщика, не включены.

С учетом изложенного, законодательные и иные нормативные правовые акты, регламентирующие деятельность инженерных организаций, не устанавливают каких-либо ограничений в части

ведения бухгалтерского учета затрат по объектам строительства инженерными организациями, если такие функции будут переданы им заказчиком, застройщиком по договору на комплексное управление строительной деятельностью.

Пункт 2 новой редакции Инструкции № 10 действительно определяет, что «бухгалтерский учет затрат на возведение, реставрацию, реконструкцию (далее – строительство) осуществляется заказчиком, застройщиком».

Однако данная норма, с нашей точки зрения, лишь констатирует факт, что окончательную стоимость объекта строительства формируют в бухгалтерском учете заказчики, застройщики и, соответственно, они должны обеспечивать в итоге аккумулирование всех затрат, связанных со строительством объектов, в т. ч. и тех затрат, учет которых по договорам на комплексное управление строительной деятельностью обеспечивается инженерными организациями.

Учитывая изложенное, в случае, если функции по ведению бухгалтерского учета затрат по объектам строительства в соответствии с договором на комплексное управление строительной деятельностью переданы инженерной организации, то при выполнении этих функций инженерная организация может, с нашей точки зрения, руководствоваться нормами Инструкции № 10, а в части, не определяемой Инструкцией № 10, - нормами иных нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету.

При этом, естественно, должна быть обеспечена достоверность учетных данных и своевременность их передачи заказчику, застройщику для формирования ими в установленном законодательством порядке стоимости объектов строительства.

Вместе с тем отсутствие конкретной нормы, которая бы разрешала инженерной организации осуществлять бухгалтерский учет затрат на строительство объектов заказчика, застройщика, может привести к претензиям со стороны налоговых и других контрольных органов.

В этой связи полагаем, что законодательное закрепление полномочий инженерных организаций по ведению бухгалтерского учета затрат по объектам строительства заказчика, застройщика в рамках договоров комплексного управления строительной

деятельностью способствовало бы устранению имеющихся противоречий и соответствовало бы стратегическим подходам, предусмотренным Декретом Президента Республики Беларусь № 10 от 06.08.2009 г. «О создании дополнительных условий для инвестиционной деятельности в Республике Беларусь».

### **Заключение**

Проведенное исследование показало, что в результате принятия нового нормативного правового акта, регламентирующего порядок определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, поставлена под сомнение возможность осуществления инженерными организациями бухгалтерского учета затрат по строительству объектов заказчика, застройщика.

При этом очевидно, что отказ от применения сложившейся схемы организации учета в строительстве с участием застройщика приведет к отрицательным последствиям.

Анализ действующих нормативных правовых актов, регламентирующих вопросы деятельности инженерных организаций, показывает, что они не содержат каких-либо ограничений по ведению такими организациями бухгалтерского учета затрат заказчика, застройщика.

Однако в целях установления единого подхода к оценке сложившейся ситуации представляется целесообразным либо внести соответствующие изменения в новую редакцию Инструкции № 10, либо подготовить разъяснение, однозначно определяющее возможность ведения учета затрат заказчика, застройщика инженерными организациями.

### **Список использованных источников**

1. Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете: утв. постановлением Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 14.05.2007 г. № 10.
2. Об определении примерного перечня функций заказчика, застройщика в строительной деятельности: постановление Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 20.05.2011 г. № 25.



3. Инструкция о порядке оказания инженерных услуг в строительстве: утв. постановлением Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 10.05.2011 г. № 18.

4. Инструкция о порядке бухгалтерского учета строительных материалов: утв. постановлением Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 21.01.2008 г. № 4.

5. Моисейчик, А. Ведение бухгалтерского учета инженерной организацией / А. Моисейчик // Юрист в строительстве. – 2013. - № 1. – С. 25-27.

6. Ещенко, С.А. Особенности организации бухгалтерского учета затрат по строительству в инженерных организациях в связи с изменением законодательства / С.А. Ещенко // Строительство и экономика. – 2011. - № 7-8. – С. 42-44.

7. Бобков, А. Передача инженерной организации функции заказчика / А. Бобков // Юрист в строительстве. – 2011. - № 6. – С. 62-64.

8. Веремейко, Ю. Ведение бухгалтерского учета инженерной организацией: есть вопросы / Ю. Веремейко// Моя бухгалтерия. Строительство. – 2012. - № 16. – С. 36-40.

9. Кутер, М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник / М.И. Кутер – Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. – 512 с.

10. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.

11. Закон Республики Беларусь «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь», 05.07.2004 г., № 300-З (в редакции от 13.07.2011 г.).

12. Инструкция о порядке оказания инженерных услуг в строительстве: утв. постановлением Мин-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 10.05.2011 г. № 18 (в редакции от 01.12.2011 г.).