

*Цена договора участия в долевом строительстве может быть определена как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта недвижимости и оплату услуг застройщика. А каков состав и характер расходов, связанных с оказанием застройщиком услуг дольщикам?*

*Об особенностях учета расходов организациями-застройщиками рассказывает Александр Юрьевич Дементьев, генеральный директор ООО «Аудит-Эскорт».*

### **Порядок учета средств дольщиков**

Исходя из выводов, сделанных Пленумом ВАС РФ в постановлении от 11 июля 2011 г. № 54, договоры участия в долевом строительстве являются специальными по отношению к общим положениям Гражданского кодекса РФ о купле-продаже будущей вещи. Специальные нормы таких договоров закреплены Федеральным законом от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости...». Так, например, цена договора участия в долевом строительстве может быть определена как сумма денежных средств на возмещение затрат на строительство (создание) объекта долевого строительства и денежных средств на оплату услуг застройщика. Расход средств на возмещение затрат на строительство застройщиком строго регламентирован статьей 18 закона № 214-ФЗ. Вместе с тем для целей бухгалтерского учета эти средства не отражаются как целевое финансирование на счете 86 «Целевое финансирование». Ведь получение этих средств застройщиком связано с последующим предоставлением дольщику созданного объекта долевого строительства. В то время как целевое финансирование, учитываемое на счете 86, предполагает лишь отчет получателя средств перед финансирующим лицом об их расходовании без передачи последнему какого-либо материального результата. Не учитываются эти средства и через счета реализации, поскольку для признания выручки от реализации необходима передача права собственности от одного лица к другому лицу (п. 12 ПБУ 9/99 и ст. 39 Налогового кодекса РФ). Право же собственности по договору долевого участия сразу оформляется на дольщиков. Поэтому данные средства учитываются у застройщика на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Целевыми эти средства являются только для целей налогового учета, поскольку это прямо определено пунктом 14 статьи 251 Налогового кодекса РФ.

Денежные средства, полученные застройщиком на оплату его услуг, отражаются как выручка от реализации услуг в бухгалтерском и налоговом учете в порядке, предусмотренном действующими нормативными документами и учетной политикой организации.

## **Оказание услуг: состав и характер расходов**

Ранее уже рассматривались два варианта методики признания выручки от реализации услуг застройщика по договорам долевого участия. > |.

Один вариант предполагал признание большей части выручки в конце строительства, второй – равномерное признание выручки от реализации услуг. В этих вариантах основное внимание было уделено порядку признания выручки в бухгалтерском и налоговом учете. В меньшей степени внимание акцентировалось на вопросе состава и характере расходов, связанных с оказанием услуг дольщикам. В этой статье мы попытаемся устранить этот пробел.

Для того чтобы определиться с составом затрат, которые можно трактовать как расходы, связанные с оказанием услуг дольщикам, нужно понимать, о каких конкретно услугах идет речь.

Закон № 214-ФЗ не конкретизирует, что следует понимать под услугами, которые застройщик оказывает дольщикам. В соответствии с законодательством обязанность застройщика по договору заключается в том, что он должен построить объект, получить разрешение на ввод его в эксплуатацию и передать дольщику соответствующий объект долевого строительства. Если сравнивать данные действия застройщика с действиями конкретных субъектов капитального строительства, то эти действия схожи с действиями заказчика строительства (теперь – технического заказчика), субъекта, которого привлекает застройщик для организации строительства объекта. За выполнение своих функций заказчик получает вознаграждение от застройщика. Проводя аналогию, мы исходим из допущения, что дольщик поручает застройщику построить объект долевого строительства с передачей дольщику результата, за что застройщик и получает вознаграждение. Это именно допущение, поскольку с юридической точки зрения застройщик не действует по поручению дольщика, ведь если бы дольщик не заключил соответствующий договор, объект все равно был бы построен застройщиком. Тем не менее такое допущение нам необходимо с целью возможности опереться в решении данного вопроса на соответствующую нормативную базу. Перечень расходов, относящихся к расходам на содержание заказчика строительства, определяется Методическим пособием по расчету затрат на службу заказчика-застройщика, рекомендованного к применению письмом Минстроя России от 13 декабря 1995 г. № ВБ-29/12-347 (далее – Методическое пособие). В этом документе приводятся статьи затрат на содержание заказчика.

Следует отметить, что данные статьи затрат лежат в основе расчета расходов на содержание службы заказчика, предусмотренных главой 10 сводного сметного расчета строительства (приложение № 8 Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004), включаемых в стоимость строительства объекта (Дебет счета 08) по статье «Прочие капитальные затраты». Именно так и происходит, когда застройщик выполняет функции организации

строительства самостоятельно, без привлечения соответствующего заказчика. Все расходы на свое содержание, связанные с организацией строительства, застройщик относит в стоимость строительства.

[dariano](#)

### **Привлечение заказчика**

Ситуация меняется, когда застройщик привлекает специализированного заказчика. В стоимость строительства по статье «Прочие капитальные расходы» застройщик относит сумму вознаграждения, которую он выплачивает заказчику за выполнение функций по организации строительства (плюс какую-то часть расходов на собственное содержание, если они относятся к строительству объекта). Заказчик же учитывает это вознаграждение как выручку от реализации, относя в уменьшение полученного дохода расходы на свое содержание.

### **Распределение расходов**

Рассматривая варианты признания застройщиком выручки от реализации услуг застройщика по договорам с дольщиками, мы исходили из того, что на той стадии строительства, когда не было заключено ни одного договора с дольщиками, все расходы на свое содержание (согласно Методическому пособию) застройщик включает в стоимость строительства (Дебет счета 08) как предусмотренные главой 10 сводного сметного расчета. По мере заключения договоров с дольщиками эти же расходы частично становятся расходами, связанными с оказанием дольщикам услуг (как если бы заказчик оказывал услуги застройщику). Именно с этой целью их распределение проводилось между той частью строительства, которая потенциально принадлежит застройщику (на которую не заключены договоры долевого участия), и той частью строительства, на которую указанные договоры заключены пропорционально площади строительства, не обремененной договорами долевого участия, и площадью, на которую договоры заключены. Такой вариант распределения расходов, если он выбран, следует закрепить в учетной политике.

### **Расходы, не относящиеся к строительству**

Однако следует иметь в виду, что у застройщика, осуществляющего долевое строительство, возникают и затраты, не относящиеся непосредственно к строительству объекта. Это расходы на уплату процентов за пользование банковскими кредитами, полученными на нужды строительства, и коммерческие расходы, связанные с продажами объектов долевого строительства (расходы на рекламу, вознаграждение, выплаченное агентам, связанное с привлечением дольщиков и т. п.). Эти затраты в стоимость строительства (в рамках долевого строительства) нельзя включить ни при каких обстоятельствах. Как же их учитывать?

В соответствии с ПБУ 15/2008 расходы по займам признаются прочими расходами (Дебет счета 91), поскольку при долевом строительстве речь не идет о создании инвестиционного актива. В налоговом учете это внереализационные расходы, признаваемые в порядке, предусмотренном статьей 269 Налогового кодекса РФ.

Расходы на рекламу в соответствии с Планом счетов относятся к расходам на продажу и учитываются по Дебету счета 44. Сюда же следует отнести и выплаченное агентское вознаграждение, связанное с привлечением дольщиков. Расходы на продажу признаются для целей определения финансового результата в порядке, определенном пунктом 19 ПБУ 10/99, с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями. Таким образом, учитывая эти расходы в бухучете по Дебету счета 44, признание их для целей определения финансового результата (отнесения в Дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж»), может быть отложено до момента определения выручки от оказания услуг. Если выручка от оказания услуг признается равномерно в каждом отчетном периоде, то и расходы на продажу также могут признаваться в каждом отчетном периоде в порядке, утвержденном учетной политикой организации. В налоговом учете расходы на рекламу и расходы, связанные с привлечением дольщиков, относятся к прочим расходам, признаваемым в порядке, предусмотренном статьей 264 Налогового кодекса РФ и учетной политикой для целей налогообложения.