

С.А. Ещенко, заведующий лабораторией, соискатель
Белорусский государственный экономический университет

ФОРМИРОВАНИЕ ВЕЛИЧИНЫ ДОХОДА ЗАСТРОЙЩИКА В ДОЛЕВОМ СТРОИТЕЛЬСТВЕ В УСЛОВИЯХ СМЕШАННОГО ДОГОВОРА

Рассмотрены существующие проблемы учета хозяйственных операций, связанных с признанием застройщиком в долевым строительстве доходов и расходов. На основе анализа экономической сущности совершаемых операций в рамках смешанного договора выработан механизм решения учетных проблем, возникающих при отражении хозяйственных операций, совершаемых в ходе реализации таких договоров. В основу этого механизма положено обоснованное заключение о том, что момент фактической реализации материалов, работ может наступить не ранее момента передачи законченного строительством объекта.

Ключевые слова: застройщик; доленое строительство; доходы; смешанный договор.

Введение. Постановка проблемы. Смешанный договор в правоприменительной практике явление не новое. Однако в условиях административно-командной системы управления экономикой используемый круг договорных конструкций был достаточно стабилен, вследствие чего практически все они входили в группу поименованных видов договоров. С появлением и развитием новых экономических отношений возникли и условия для расширения этого круга, в том числе за счет различных сочетаний как уже поименованных видов договоров так и новых в виде смешанных договоров. Вследствие этого обострились и проблемы, связанные с отражением хозяйственных операций (фактов хозяйственной жизни), осуществляемых в процессе исполнения таких договоров, в бухгалтерском учете.

Изложение основного материала. В современной практике строительства распространены различные формы взаимоотношений между инвесторами (собственниками, дольщиками или покупателями построенных объектов),

заказчиками (организациями, исполняющими функции заказчика) и подрядчиками, облачаемые сторонами в различные формы договорных конструкций. Одним из перспективных направлений развития правоотношений в этой области являются смешанные договоры, перспективность которых заключается в том, что они обладают возможностями сразу нескольких договорных конструкций, положенных в их основу, что позволяет приблизить применяемые договорные формы к конкретным обстоятельствам и потребностям сторон по договору, одновременно оставаясь в рамках гражданско-правового регулирования.

В этой ситуации, несмотря на декларируемое верховенство экономического содержания хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни) над его правовой формой, длительное время существующая фактическая ориентация именно на формальные признаки (форму, способ оформления) факта хозяйственной жизни привела к возникновению серьезных методологических проблем в области учета, что особенно проявляется на примере смешанных договоров. Отсутствие результатов исследований проблем учета в этой части, а особенно в условиях долевого строительства, позволяет отнести их к категории недостаточно исследованных направлений совершенствования национального бухгалтерского учета. В целях формирования общих подходов к учету хозяйственных операций, совершаемых в условиях исполнения обязательств по смешанным договорам, далее приводятся разработанные автором методики учета хозяйственных операций, осуществляемых застройщиком в долевом строительстве, при использовании ими строительных материалов собственного производства или собственных сил при выполнении строительных работ.

Вопросам, связанным с проблемами отражения в бухгалтерском учете смешанных договоров, уделяли внимание в своих исследованиях такие ученые экономисты и специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения, как: Я.В. Соколов [1], М.Л. Пятов [2], Е.Лазукова и С.Родюшкин [3], О.В. Светлова [4], С.Семеновская [5] и другие. В связи с активным развитием новых форм правоотношений между субъектами хозяйствования, а также в связи с процессами,

направленными на сближение национальной учетной системы с международными стандартами финансовой отчетности, данная тема является достаточно актуальной.

Законодательством Республики Беларусь по бухгалтерскому учету установлены основные принципы, на которых основываются бухгалтерский учет и отчетность. В перечень этих принципов входит и принцип преобладания экономического содержания, означающий, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из экономического содержания. В то же время и бухгалтерское, и налоговое законодательство достаточно часто основывается именно на правовой форме совершаемых субъектами хозяйствования операций: купля–продажа или комиссия, аренда или лизинг, подряд или поставка и т. д. Однако если учетно-методическое обеспечение уже поименованных в законодательстве договорных конструкций имеет богатую историю, то учетно-методическое обеспечение не поименованных, в том числе и смешанных договоров, находится еще только в стадии развития. В то же время следует отметить, что несмотря на достаточно большие сложности, связанные с решением учетных задач, возникающих в процессе реализации смешанных договоров, эти договора продолжают находиться в поле гражданско-правового регулирования, так как их основу составляют уже поименованные договорные конструкции, обладающие необходимым методическим обеспечением по их отражению в бухгалтерском учете. Вследствие этого учетно-методическое обеспечение смешанных договоров также должно основываться на уже существующем опыте.

Предлагаемый далее механизм решения учетных проблем основан на нормах законодательства, согласно которым к отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре (если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора) [6].

Договор создания объекта долевого строительства относится к категории посреднических договоров, однако способы его

исполнения со стороны застройщика могут быть различными. Согласно пунктам 2,7 Положения № 263 [7], застройщик – юридическое лицо, привлекающие денежные средства дольщиков для строительства собственными силами или с привлечением третьих лиц объектов долевого строительства путем заключения договоров, который принимает на себя обязательство собственными силами и (или) с привлечением третьих лиц в установленный договором срок обеспечить строительство объекта долевого строительства и по окончании строительства и приемки в эксплуатацию передать объект долевого строительства дольщику, а другая сторона - дольщик - обязуется уплатить определенную договором цену объекта долевого строительства (цену договора) и принять указанный объект в порядке, установленном договором. Исходя из того, что договор создания объекта долевого строительства представляет собой разновидность посреднического договора, застройщик исполняет, прежде всего, роль организующего звена, то есть посредника между дольщиками и подрядчиком (генеральным подрядчиком). Соответственно, для целей бухгалтерского учета и налогообложения его деятельность рассматривается как посреднические услуги, аналогичные услугам комиссионера, поверенного, агента и т. д. В то же время законодатель предоставил ему возможность не только заключать сделки (договоры) с подрядчиками, но и осуществлять строительство собственными силами. В связи с этим, в случае фактической реализации застройщиком этого права мы должны квалифицировать такой договор как смешанный договор, заключенный на основе посреднического договора и договора подряда. Именно двойственность, свойственная смешанным договорам, обуславливает возникновение проблем учетного характера, которые можно условно сгруппировать по следующим направлениям:

- определение момента реализации;
- определение величины выручки (дохода) от реализации;
- порядок документального оформления соответствующих хозяйственных операций (рис. 1).



Рис. 1. Основные проблемные ситуации, обусловленные реализацией обязательств в рамках смешанного договора (Разработка автора)

Далее рассмотрим один из возможных в условиях долевого строительства вариантов смешанного договора, связанных с использованием застройщиком в долевом строительстве жилья материалов собственного производств.

Особенности процесса, заключающиеся в использовании застройщиком в долевом строительстве материалов собственного

производства (при невыполнении работ собственными силами), которые непосредственно влияют на бухгалтерский учет, состоят в том, что:

– договор купли–продажи непосредственно с дольщиком не заключается;

– в отношениях, возникающих между застройщиком и подрядчиком по поводу передачи ему строительных материалов, произведенных застройщиком, отношения купли–продажи отсутствуют;

– первичный учетный документ (накладная) на отгрузку материалов в адрес дольщика не оформляется, приемка материалов дольщиком не производится, так как дольщик принимает уже законченное строительство жилого и (или) нежилого помещения.

Эти особенности и определяют сущность учетных проблем при отражении соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

В связи с этим рассмотрим степень их влияния на выбор соответствующей методики учета.

Учитывая то обстоятельство, что рассматриваемая договорная конструкция квалифицируется нами как смешанный договор, в рамках которого правоотношения регулируются в соответствующих частях – как договора создания объекта долевого строительства (договор на оказание услуг) и как договора купли–продажи (договор купли–продажи или поставки), необходимость в самостоятельном (отдельном) договоре купли–продажи отсутствует. Соответственно в части использования застройщиком материалов собственного производства в рамках предмета договора (...обеспечить строительство объекта долевого строительства...) мы будем рассматривать его как договор купли–продажи (поставки), а в части организации строительства – как договор возмездного оказания посреднических услуг.

Важным обстоятельством для рассматриваемой ситуации является то, что в отношениях, возникающих между застройщиком и подрядчиком по поводу передачи подрядчику строительных материалов, произведенных застройщиком, отношения купли–продажи отсутствуют. Этот вывод

основывается на том, что, согласно статьи 1 Закона № 300-З [8], под заказчиком в строительной деятельности (далее – заказчик) понимается юридическое или физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, определяемое в соответствии с законодательством, финансирующее возведение, реконструкцию, реставрацию, ремонт, благоустройство объекта, снос, осуществляющее строительную деятельность с привлечением подрядчика в строительной деятельности, с привлечением либо без привлечения инженера (инженерной организации) на основании заключенного договора. Законодательством предусмотрено, что заказчик, застройщик указываются в решении местного исполнительного и распорядительного органа, выдающего разрешительную документацию [8]. Таким образом, в соответствии с законодательством, застройщик в долевом строительстве является заказчиком, застройщиком в строительной деятельности. Критерии отнесения материалов к материалам заказчика содержатся в пункте 18 Инструкции № 10 [9], согласно которому в целях формирования стоимости объекта строительства материалами заказчика признаются материалы:

- предусмотренные в перечнях к сметным нормам на производство строительных работ на объекте или в ведомости объемов работ и расхода ресурсов;
- приобретенные заказчиком;
- переданные подрядчику для выполнения строительных работ на объекте без перехода прав собственности.

Этим же документом определено, что передача материалов заказчика подрядчику для производства работ не является реализацией материалов и в общих случаях отражается в учете заказчика, застройщика записью по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ») и кредиту счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет 07-3 «Строительные материалы»). В то же время в рассматриваемом нами случае передача таких материалов (материалов заказчика) будет отражаться в бухгалтерском учете несколько иначе – по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные

материалы» (субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ») и кредиту счета 43 «Готовая продукция», либо по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет 07-3 «Строительные материалы») и кредиту счета 43 «Готовая продукция», а затем по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ») и кредиту счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет 07-3 «Строительные материалы»).

Вместе с тем, строительные материалы собственного производства застройщика, переданные им подрядчику для выполнения работ на объекте долевого строительства, представляют собой оборотный актив, который, будучи использованным (уложенным в дело), физически выбывает у застройщика. То есть в результате использования строительных материалов, переданных застройщиком подрядчику, мы имеем дело с уменьшением активов застройщика на сумму стоимостей выбывших строительных материалов, являющихся для него готовой продукцией. Соответственно этот факт хозяйственной жизни должен быть оценен и квалифицирован в целях бухгалтерского учета. Законодательством установлены следующие критерии признания выручки от реализации:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- сумма выручки может быть определена;
- организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены [10].

Первый критерий связан с условиями перехода рисков, обусловленным возникновением права собственности и моментом признания выручки от реализации. В нашем случае этот переход может быть осуществлен не ранее момента фактического перехода объекта долевого строительства, при возведении которого использованы строительные материалы собственного производства застройщика, дольщику. То есть, момента подписания дольщиком акта сдачи-приемки объекта договора и

документов, служащих основанием для регистрации соответствующих прав на него, после подписания которого дольщик уже приобретает возможность осуществить процедуру государственной регистрации своих прав собственности на созданную недвижимость. Таким образом, мы вправе заключить, что в анализируемой нами ситуации переход рисков и выгоды к потребителю строительного материала происходит в момент подписания дольщиком акта сдачи-приемки объекта долевого строительства.

Второй критерий характеризует количественную составляющую показателя выручки от реализации. В рассматриваемом нами случае цена строительного материала, передаваемого застройщиком подрядчику для выполнения работ на объекте, известна, так как она указывается в накладной, соответственно соблюдается и этот критерий.

Третий критерий затрагивает финансовую сторону вопроса и основывается на получаемом эффекте от определенного процесса, приводящего к увеличению активов застройщика. В данном случае увеличение активов застройщика происходит вследствие того, что материалы собственного производства застройщика, использованные при строительстве, включаются им в стоимость строительства по продажным ценам, сформированным с учетом плановой прибыли. Соответственно, по итогам этой операции застройщик получает средства, не только возмещающие его затраты на производство, но и увеличивающие его активы за счет предусмотренной в цене строительного материала прибыли.

Четвертый критерий связан с наличием информации о предстоящих расходах, обеспечивающих получение дохода. В рассматриваемой ситуации на момент признания выручки от реализации все расходы, связанные с производством соответствующих материалов, уже известны, следовательно, и этот критерий можно отнести к соблюдаемым.

Таким образом, на основании анализа критериев, служащих основанием для признания определенной части средств дольщика доходом (выручкой от реализации), мы вправе признать средства, предусмотренные ССР и использованные на оплату стоимости строительных материалов собственного

производства застройщика, его выручкой от реализации (доходом).

В то же время, на основании вышеизложенного уместно отметить, что классический первичный учетный документ, подтверждающий факт (момент) передачи товара покупателю (дольщику), например – накладная, в рассматриваемой ситуации не оформляется, так как материал переходит в собственность дольщика опосредованно, - в составе объекта долевого строительства. Поэтому относительно определения момента фактической реализации в целях налогообложения могут возникать три мнения:

- в момент передачи материала подрядчику для производства работ;
- в момент использования материала застройщиком подрядчиком при производстве работ;
- в момент передачи построенного объекта (помещения) дольщику.

Проанализируем далее обоснованность вышеприведенных подходов.

1. Основываясь на нормах законодательства [11], передача застройщиком, заказчиком подрядчику строительных материалов для производства работ не является для застройщика, заказчика реализацией. При передаче продукции (материала заказчика) подрядчику она (продукция) с баланса заказчика не списывается, а учитывается по дебету счета 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (субсчет «Строительные материалы, переданные для производства работ»), то есть факт хозяйственной жизни, заключающийся в выбытии актива (продукции) на момент использования, является пока не состоявшимся. Следовательно, первое мнение относительно определения момента фактической реализации несостоятельно.

2. Выше отмечено, что строительные материалы, произведенные застройщиком, переданные подрядчику для выполнения работ по строительству объекта и использованные последним, весь период строительства продолжают находиться на балансе застройщика, только уже не как оборотные активы, а в составе стоимости незавершенного строительством объекта.

Таким образом и момент использования материалов подрядчиком не может быть безусловно признан моментом фактической реализации.

3. Несмотря на то, что факт отгрузки (передачи) материалов дольщику, как покупателю, не подтвержден первичным учетным документом установленной формы – накладной, фактически материалы переходят в собственность дольщика в составе уже созданного помещения, и дольщик, принимая помещение от застройщика, опосредованно принимает и материалы, произведенные застройщиком, о чем мы уже сказали выше.

Таким образом, единственным моментом, соответствующим всем требованиям (критериям) признания момента реализации (получения выручки) является момент передачи объекта долевого строительства дольщику.

Законодательство содержит типовые (стандартные) бухгалтерские записи, производимые застройщиком при передаче дольщику построенного объекта, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

Отражение хозяйственных операций по передаче дольщику построенного объекта в бухгалтерском учете (разработка автора)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Переданы затраты, приходящиеся на конкретный дольщика	76	08
Переданы суммы переоценок, приходящиеся на затраты по данному дольщику	83	08
Переданы приходящиеся суммы НДС	76	18

Однако для анализируемого нами случая записи будут несколько иные, так как здесь требуется учесть особенности, связанные с передачей строительных материалов собственного производства. Разработанная для этого случая учетная методика позволяет учесть данные обстоятельства, что видно на примере системы бухгалтерских записей, представленных в таблице 2. В целях большей наглядности бухгалтерские записи сопровождаются условными цифровыми данными.

Пример отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, осуществляемых застройщиком при использовании строительных материалов собственного производства

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4
Продукция собственного производства переведена в состав строительных материалов по фактической себестоимости производства	07	43	100,0
Строительный материал в качестве материала заказчика передан подрядчику для производства работ на объекте	07	07	100,0
Стоимость материалов заказчика отнесена на стоимость выполненных подрядчиком строительных работ	08	07	100,0
Учтены другие затраты застройщика по созданию объекта долевого строительства	08	60	900,0
Списаны произведенные застройщиком затраты по созданию объекта долевого строительства (без учета стоимости материалов, произведенных заказчиком)	76	08	900,0
Передан входной НДС, приходящийся на долю инвестора (дольщика)	76	18	140,0
Отражена операция реализации строительных материалов, произведенных заказчиком, по отпускной цене (себестоимость (100) + прибыль в размере 30 % (30) + НДС в размере 20 % (26));	76	90	156,0

Окончание табл. 2

1	2	3	4
Списана фактическая себестоимость материалов, произведенных заказчиком, и использованных им при выполнении строительных работ по объекту	90	08	100
Учтена задолженность перед бюджетом на сумму НДС, исчисленного от отпускной стоимости использованных материалов собственного производства	90	68	26
Определен финансовый результат (прибыль) от реализации продукции собственного производства	90	99	30

Однако следует учитывать, что, наряду с записями, отражающими процесс образования у застройщика дохода от использования продукции собственного производства, у него должны быть учтена выручка (доход) от осуществления им посреднической деятельности.

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

Список использованной литературы:

1. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет для руководителя / *Я.В. Соколов, М.Л. Пятов.* – М. : Проспект, 2001. – 165 с.
2. *Пятов М.Л.* Договорная политика организации как инструмент расчетов с бюджетом / *М.Л. Пятов* // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 9. – С. 3–11.
3. *Лазукова Е.* Как отразить это в бухгалтерском учете организации? Какие документы обязан представлять поставщик организации? Как оформляется перевыставление рассматриваемых услуг конечному покупателю? / *Е.Лазукова, С.Родюшкин* / Отчет Онлайн [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://otchetonline.ru/art/konsultaczii-garanta/29732-kak-otrazit-eto-v-buxgalterskom-uchete-organizaczii-kakie-dokumenty-obyazan-predstavlyat-postavshhik-organizaczii-kak-oformlyetsya-perevystavlenie-rassmatrivaemyx-uslug-konechnomu-pokupatelyu.html>.
4. *Светлова О.В.* Смешанный договор на основе договора комиссии: налоговый и бухгалтерский учет расходов при реализации комиссионного товара / *О.В. Светлова* // Налоговый вестник. – 2004. - № 5. – С. 9–14.
5. *Семеновская С.* Договор возмездного оказания услуг под пристальным вниманием налоговиков / *С.Семеновская* // Налоговый учет для бухгалтера. – 2008. – № 2. – С. 7–11.
6. Гражданский кодекс Республики. – Беларусь : Минск, 2014.
7. О долевом строительстве объектов в Республике : Указ Президента Респ. Беларусь. – Беларусь : Минск, 2014.
8. Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь : Закон Респ. Беларусь. – Беларусь : Минск, 2014.
9. Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете. – Беларусь : Минск, 2014.
10. Банковский кодекс Республики Беларусь. – Беларусь : Минск, 2014.

11. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов. – Беларусь : Минск, 2014.

References:

1. Sokolov, Ja.V. and Pjatov, M.L. (2001), *Buhgalterskij uchet dlja rukovoditelja*, Prospekt, Moscow, 165 p.
2. Pjatov, M.L. (2000), «Dogovornaja politika organizacii kak instrument raschetov s bjudzhetom», *Buhgalterskij uchet*, Vol. 9, pp. 3–11.
3. Lazukova, E. and Rodjushkin, S. (2014), «Kak otrazit' jeto v buhgalterskom uchete organizacii? Kakie dokumenty objazan predstavljat' postavshhik organizacii? Kak oformljaetsja perevystavlenie rassmatrivaemyh uslug konechnomu pokupatelju?», available at: <http://otchetonline.ru/art/konsultaczii-garanta/29732-kak-otrazit-eto-v-buxgalterskom-uchete-organizaczii-kakie-dokumenty-obyazan-predstavlyat-postavshhik-organizaczii-kak-oformlyaetsya-perevystavlenie-rassmatrivaemyx-uslug-konechnomu-pokupatelyu.html> (accessed 23.09.2014)
4. Svetlova, O.V. (2004), «Smeshannyj dogovor na osnove dogovora komissii: nalogovyj i buhgalterskij uchet rashodov pri realizacii komissionnogo tovara», *Nalogovyj vestnik*, Vol. 5, pp. 9–14.
5. Semenovskaja, S. (2008), «Dogovor vozmeznogo okazaniya uslug pod pristol'nym vnimaniem nalogovikov», *Nalogovyj uchet dlja buhgaltera*, Vol. 2, pp. 7–11.
6. Palata predstavitelej (1998), *Grazhdanskij kodeks Respubliki Belarus'*, ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform., Resp. Belarus'.
7. Ukaz Prezidenta Resp. Belarus' (2013), *O dolevom stroitel'stve ob#ektov v Respublike Belarus'*, ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform. Resp., Belarus'.
8. Zakon Resp. Belarus' (2004), «Ob arhitekturnoj, gradostroitel'noj i stroitel'noj dejatel'nosti v Respublike Belarus'», ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform., Resp. Belarus'.

9. Instruksiya o porjadke opredeleniya stoimosti ob'ekta stroitel'stva v bukhgalterskom ucheti (2007), ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform., Resp. Belarus'.
10. Bankovskij kodeks Respubliki Belarus' (2000), ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform., Resp. Belarus'.
11. Instrukcija po bukhgalterskomu uchetu dohodov i rashodov (2013), ООО «JurSpektr», Nac. centr pravovoj inform., Resp. Belarus'.

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.

Научные интересы:

– долевое строительство.

Статья поступила в редакцию 19.05.2016.