

Учет затрат на управление строительством

Такая категория затрат, как затраты на управление строительством, в целях бухгалтерского учета специально выделяется только при возведении, реконструкции, модернизации, технической модернизации, реставрации.

В соответствии с пунктом 22 Инструкции о порядке формирования фактической стоимости строительства объекта в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 30.05.2024 № 53 (далее – Инструкция № 53), затраты на управление строительством включаются в стоимость объекта в составе прочих работ и затрат.

Самостоятельно разобраться в теме, обозначенной в названии данной статьи, сложно, учитывая длительность процесса строительства, многообразие договорных конструкций в строительстве, осуществление организациями одновременно со строительством других видов деятельности.

Функцию управления строительством осуществляют организации, имеющие статус заказчика (застройщика) в строительстве. К затратам на управление строительством относятся затраты, обеспечивающие исполнение организацией определенных законодательством функций заказчика (застройщика). Перечень функций заказчика (застройщика) установлен в приложении к Инструкции об осуществлении деятельности заказчика, застройщика, руководителя (управляющего) проекта, утвержденной постановлением Минстройархитектуры от 04.02.2014 № 4 (далее – постановление № 4). Заказчик может осуществлять свои функции по управлению строительством самостоятельно или с привлечением инженера (инженерной организации) (далее – инженер).

Постановлением № 4 установлено, что заказчик (застройщик) при строительстве объекта выполняет следующие функции:

- инициация проекта;
- разработка предпроектной документации;
- получение земельного участка и разрешительной документации;

- организация разработки документации проектного обеспечения строительной деятельности;
- освоение строительной площадки;
- управление закупками;
- финансирование строительства, контроль за расходованием средств, направляемых на его финансирование, учет в строительстве;
- общее руководство при выполнении строительных, монтажных и пусконаладочных работ;
- технический надзор;
- завершение строительства и приемка объекта в эксплуатацию;
- обеспечение исполнения гарантийных обязательств в период гарантийного срока эксплуатации законченных строительством объектов.

Детализация этих функций приведена в приложении к постановлению № 4 (далее – Приложение № 4), а сами функции исполняются на разных стадиях инвестиционного цикла в строительстве: на предпроектной (предынвестиционной) стадии; на стадии проектирования и строительства; на стадии приемки законченных строительством объектов; на стадии гарантийного срока эксплуатации объектов, законченных строительством. Из детализации функций заказчика следует, что затраты, обеспечивающие выполнение этих функций, представляют собой:

- заработную плату специалистов, выполняющих названные функции, или стоимость услуг инженера, если заказчиком заключен соответствующий договор и выполнение конкретной функции поручено инженеру;
- иные затраты, связанные с обеспечением деятельности специалистов, выполняющих функции заказчика (затраты на использование программных продуктов, справочной литературы, основных средств, арендованного имущества и иные аналогичные);
- стоимость услуг сторонней организации, если результатом выполнения функций заказчика является получение какого-либо пакета документов, которые, в свою очередь, являются результатом

деятельности другой организации. Например, для выполнения заказчиком функции по получению земельного участка необходимо разработать проект отвода земельного участка с установлением его границ на местности. Проект отвода разрабатывается организацией, занимающейся вопросами землеустройства, на основании договора, заключенного с заказчиком.

Далее для рассмотрения названной темы необходимо выделить несколько групп организаций – заказчиков с учетом особенностей их деятельности:

- заказчики, осуществляющие функции по управлению строительством на возмездной основе по объектам, строительство которых финансируется за счет средств бюджета и приравненных источников финансирования (УКСы, дирекции строящихся предприятий) (далее – Заказчик 1);

- заказчики, осуществляющие функции по управлению строительством на возмездной основе в долевом строительстве (далее – Заказчик 2);

- заказчики, осуществляющие возведение объектов для себя (для постановки на учет в качестве основных средств, доходных вложений в материальные активы, готовой продукции для продажи (в том числе строительство жилья по госзаказу) и не осуществляющие иных видов деятельности (далее – Заказчик 3);

- заказчики, осуществляющие возведение объектов для себя (для постановки на учет в качестве основных средств, доходных вложений в материальные активы, готовой продукции для продажи (в том числе строительство жилья по госзаказу) и осуществляющие иные виды деятельности (далее – Заказчик 4);

- заказчики, осуществляющие реконструкцию, модернизацию, техническую модернизацию принадлежащих им зданий, сооружений, передаточных устройств, и осуществляющие иные виды деятельности (далее – Заказчик 5).

Учет затрат до получения разрешительной документации на строительство

Пунктом 9 Инструкции № 53 определен период, на протяжении которого заказчик (застройщик) учитывает затраты на управление строительством на счете 08 «Вложения в долгосрочные

активы». Это период с даты получения разрешительной документации на строительство до даты ввода объекта в эксплуатацию.

Пунктом 9 Инструкции № 53 определено, какую дату считать датой получения разрешительной документации для целей Инструкции № 53.

С учетом того, что с целью упрощения процедур в строительстве в нормативные документы периодически вносятся изменения, бухгалтеру для определения дня, с которого следует учитывать затраты на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», необходимо проверять актуальные нормы Положения о порядке подготовки и выдачи разрешительной документации на строительство объектов, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20.02.2007 № 223.

Вывод. До даты получения разрешительной документации все затраты заказчика (застройщика) на счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» не относятся, а учитываются либо в составе затрат по текущей деятельности, либо в составе прочих расходов, либо списываются за счет источника финансирования.

Такой порядок учета сохраняется и в случае, когда какие-то затраты заказчика в последующем включаются в сметную стоимость строительства.

К затратам, которые до получения разрешительной документации не включаются в стоимость объекта строительства и, соответственно, не учитываются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», относятся затраты (в том числе услуги сторонних организаций и инженера), которые обеспечивают выполнение функций, перечисленных в пунктах 1, 2, частично в пункте 3 Приложения № 4.

Порядок учета затрат, понесенных организацией до наступления даты, с которой начинается учет затрат на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», законодательством прямо не определен, поэтому с учетом особенностей деятельности организации бухгалтер вправе применить профессиональное суждение.

Минстройархитектуры в рамках своей компетенции по разъяснению порядка бухгалтерского учета архитектурной и строительной деятельности разъясняет, что все затраты, которые обеспечива-

ют выполнение функций заказчика до даты получения разрешительной документации, установленной в пункте 9 Инструкции № 53 (в том числе и стоимость предпроектной документации, разработанной сторонней организацией), учитываются всеми заказчиками (за исключением Заказчика 1) в составе управленческих расходов на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

По мнению Минфина, только затраты на разработку предпроектной документации сторонней организацией учитываются всеми заказчиками (за исключением Заказчика 1) в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Следовательно, затраты на содержание специалистов, осуществляющих функции заказчика, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

В налоговом учете стоимость разработки предпроектной документации учитывается в составе внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли (письмо МНС от 18.10.2024 № 2-2-13/02995 «О разъяснении по налогу на прибыль»).

Заказчик 1 стоимость своих услуг при исполнении функций заказчика до момента получения разрешительной документации, который установлен в пункте 9 Инструкции № 53, отражает как выручку. Затраты на исполнение этих функций отражает в составе расходов, приходящихся к данной выручке. А стоимость услуг сторонних организаций (в том числе стоимость предпроектной документации) списывает за счет источника финансирования этих расходов.

Д-т 62/распорядитель бюджетных средств – К-т 90-1 – отражена выручка от реализации услуг заказчика по управлению строительством по объекту «А», оказанных до момента получения разрешительной документации в соответствии с пунктом 9 Инструкции № 53;

Д-т 20 – К-т 70, 69, 60, 76, 02 и др. – учтены затраты заказчика на исполнение договора «А»;

Д-т 90-4 – К-т 20 – списаны затраты на исполнение договора «А»;

Д-т 90-2 – К-т 68 – исчислен НДС;

Д-т 76/источник финансирования – К-т 60 – учтены услуги сторонних организаций, приобретенные в связи с исполнением

функций заказчика до даты получения разрешительной документации, определенной пунктом 9 Инструкции № 53.

Учет затрат в период строительства

Порядок учета затрат на управление строительством в период с даты получения разрешительной документации, установленной пунктом 9 Инструкции № 53, до даты ввода объекта строительства в эксплуатацию установлен пунктами 49–52 Инструкции № 53.

В соответствии с пунктом 51 Инструкции № 53 стоимость услуг заказчика (застройщика), оказываемых на возмездной основе дольщикам, арендаторам, распорядителям бюджетных средств, на дату составления первичного учетного документа, подтверждающего факт оказания услуг, отражается ими записью:

Д-т 08 – К-т 90-1 – при строительстве объектов за счет средств бюджета и для дольщиков – физических лиц;

Д-т 76 – К-т 90-1 – при строительстве объектов для арендаторов и для дольщиков – юридических лиц.

Заказчиком 1 выручка признается ежемесячно в случае наличия акта оказанных услуг, подписанного распорядителем бюджетных средств. При этом **датой совершения** операции признается:

- дата составления акта оказанных услуг, если условиями договора возмездного оказания услуг заказчика не установлена некая специальная процедура приемки услуг. В этом случае акт оказанных услуг должен быть составлен Заказчиком 1 последним рабочим днем отчетного месяца. Даты подписания этого акта обеими сторонами проставлять не нужно, поскольку они не несут никакой юридической нагрузки;

- дата подписания распорядителем бюджетных средств акта оказанных услуг или иного документа, если условиями договора возмездного оказания услуг заказчика предусмотрена (установлена) некая процедура приемки услуг и определено, что является датой приемки услуг. Например, датой приемки услуг может быть день подписания распорядителем бюджетных средств письменного отчета заказчика или день подписания распорядителем бюджетных средств акта оказанных услуг (в случае, когда есть некая процедура приемки услуг и, например, необходимость проверки распорядителем бюджетных средств стоимости услуг).

Заказчиком 2 выручка от оказания услуг заказчика признается один раз – по окончании исполнения договора долевого строительства (в момент подписания застройщиком и дольщиком акта приемки-передачи объекта долевого строительства)^{*}. Дата подписания акта приемки-передачи объекта долевого строительства для обеих сторон договора долевого строительства должна быть единой. При этом по объектам, которые в течение 2025 года будут приниматься в эксплуатацию и передаваться дольщикам, выручка определяется в размере суммы средств на содержание заказчика, предусмотренной в сметной документации, и прибыли застройщика, определенной в договоре долевого строительства.

Для Заказчика 2 проблемным вопросом признания выручки является наличие работ, выполнение которых перенесено на благоприятный период. Вопрос заключается в следующем: нужно ли часть выручки от оказания услуг заказчика (застройщика) признавать после выполнения работ? Однозначного ответа на этот вопрос нет, в связи с нечеткими нормами постановления Совета Министров Республики Беларусь от 12.03.2019 № 156 «О долевом строительстве» (далее – постановление № 156) и расхождениями подходов к работам, перенесенным на благоприятный период, в постановлении № 156 и Инструкции № 53.

По мнению автора, выручка от оказания услуг заказчика (застройщика) должна признаваться один раз в момент передачи объекта долевого строительства.

!

Напомним, что по объектам, разрешительная документация на строительство которых получена после 01.07.2023, стоимость услуг заказчика определяется по нормам затрат труда.

Для Заказчика 1 и для Заказчика 2 более сложным аспектом бухгалтерского учета, чем признание выручки, является организация бухгалтерского учета затрат. Особенно это актуально для организаций, которые одновременно относятся и к Заказчику 1, и к Заказчику 2 (то есть для УКСов).

Пунктом 52 Инструкции № 53 установлено, что затраты заказчика (застройщика), включаемые в себестоимость услуг заказчика

^{*} Подробнее на тему признания выручки заказчиком (застройщиком) в долевом строительстве см. журнал «Строительство: экономика, учет, право», 2025, № 2, с. 22.

(застройщика), отражаются ими на счете 20 «Основное производство».

Затраты, связанные с управлением организацией, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и ежемесячно в полной сумме списываются в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

Для обеспечения выполнения этих норм Инструкции № 53 в целях бухгалтерского учета необходимо:

- сначала определить затраты, которые относятся к категории управленческих расходов, и постоянно учитывать их на счете 26 «Общехозяйственные затраты». К таким затратам относятся затраты, обеспечивающие содержание руководителя, кадровой службы и, возможно, других специалистов (состав этих расходов каждая организация должна определить самостоятельно);

- в отношении остальных затрат определить метод их распределения по объектам строительства для их корректного списания в дебет счета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг». То есть заказчик фактически должен вести пообъектный учет затрат.

Этот вывод следует из нормы пункта 3 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденного постановлением Минфина от 28.12.2022 № 64, согласно которому единицей бухгалтерского учета запасов может являться наименование (номенклатурный номер), однородная группа (укрупненный номенклатурный номер), партия, отдельный объект. Приведенную формулировку, с одной стороны, довольно сложно соотнести с учетом незавершенного производства, которое относится к запасам. С другой стороны, как было сказано выше, без пообъектного учета затрат определить сумму затрат, относящихся к вырубке конкретного периода, невозможно.

Обращаем внимание, что стоимость услуг инженера, если он привлекается Заказчиком 1 и Заказчиком 2, включается в состав затрат на оказание услуг заказчика. !

Заказчики 3, 4 и 5 при управлении строительством не признают выручку, поскольку никому не оказывают услуги по управлению, а строят объект для собственного использования.

Пунктом 50 Инструкции № 53 установлено, что Заказчик 3 затраты на управление строительством (затраты на содержание заказчика, застройщика) отражает по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты».

Если у Заказчика 3 возникают затраты, не связанные с выполнением функций заказчика, то они ежемесячно списываются в дебет счета 90 «Выручка от реализации товаров, работ, услуг» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы») или в дебет счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности». К затратам, не связанным с выполнением функций заказчика, относятся, например:

- затраты на содержание персонала, функциональные обязанности которого связаны не со строительством, а с эксплуатацией будущего объекта недвижимости или с поиском рынков сбыта продукции, которая будет производиться на строящемся предприятии;

- затраты на командировочные расходы в связи с посещением выставок и аналогичных мероприятий в целях выработки стратегии реализации продукции;

- затраты на рекламу продаваемых площадей;

- затраты на оплату услуг агентств недвижимости по поиску покупателей строящихся торговых и офисных площадей и т.д.

Заказчики 4 и 5 в соответствии с частью второй пункта 50 Инструкции № 53 в стоимость объекта включают затраты, непосредственно связанные с управлением строительством (с осуществлением функций заказчика, застройщика), определенные в порядке, установленном положением об учетной политике организации.

! Стоимость услуг инженера, если он привлекается Заказчиками 4, 5 и 6, учитывается на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и включается в стоимость объекта как затраты на управление строительством на основании пункта 5 Инструкции № 53.

Татьяна Коковкина,
научный сотрудник ОАО «НИИ Стройэкономика», аудитор