

Особенности учета и налогообложения заказчика как посредника между девелопером (застройщиком) и подрядчиками

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов, просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗАКАЗЧИКА КАК ПОСРЕДНИКА МЕЖДУ ДЕВЕЛОПЕРОМ (ЗАСТРОЙЩИКОМ) И ПОДРЯДЧИКОМ \\ Бухучет в строительных организациях.2013. №2. с.8-14.

Одной из проблем построения бухгалтерского учета в строительных организациях является сложность и многогранность применяемых терминологий. Поэтому первоначально необходимо определиться с определениями участников строительного процесса.

Девелопер : Свое название данный участник рынка недвижимости получил от английского слова development, означающее в переводе «развитие». В настоящее время под этим термином понимается предпринимательская деятельность, направленная на получение прибыли от создания новых объектов недвижимости или управления существующими объектами с целью получения максимального экономического эффекта.

Девелопер сопровождает и контролирует процесс на всех этапах. Он организует проектирование объекта, прохождение госэкспертизы, оформление земельного участка, получает разрешение на строительство. Он также контролирует процесс строительства, а в последствии осуществляет реализацию объекта, возведенного для продажи. Основная задача девелопера - преумножение стоимости недвижимости и получение максимальной прибыли от её эксплуатации.

Для целей настоящей статьи мы признаем девелопера собственником земельного участка, т.е. застройщиком. Однако необходимо иметь ввиду, что на практике эти функции могут выполнять разные юридические и физические лица.

Заказчик: В соответствии со статьей 740 Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) заказчиком признается сторона договора подряда, по заданию которой другая сторона (подрядчик) обязуется построить определенный объект или выполнить иные строительные работы.

Также данный термин определяется в статье 4 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений», как уполномоченные на то инвесторами физические и юридические лица, которые осуществляют реализацию инвестиционных проектов.

В функции заказчиков входят организация, подготовка и согласование проектно-сметной и исходно-разрешительной документации, оформление согласований на подключение временных коммуникаций на период строительства, документальное оформление, организационное обслуживание, а также решение прочих задач, связанных с возведением объекта. На основании статьи 748 ГК РФ заказчик вправе также осуществлять контроль и надзор за качеством выполняемых работ, соблюдением сроков строительства, качеством предоставленных подрядчиком материалов и правильностью их использования.

В настоящей статье, под термином заказчик мы понимаем самостоятельное юридическое лицо, осуществляющее вышеуказанные функции на коммерческой основе. Варианты осуществления подобных функций отделами капитального строительства (ОКС) или иными внутренними структурными подразделениями застройщика, нами не рассматриваются.

В современной строительной практике заказчики получили подразделения на технических заказчиков и полных заказчиков. Однако в законодательстве подобные определения отсутствуют. По нашему мнению, основными отличительными характеристиками можно признать следующие:

Технический заказчик	Полный заказчик
Выступает доверенным лицом застройщика (инвестора).	Выступает самостоятельным участником строительного процесса.
Отношения с застройщиком оформляет Договором подряда (Договором возмездного оказания услуг).	Отношения с застройщиком оформляет агентским договором (договором поручения).
Выполняет оговоренные в договоре обязанности и получает вознаграждение в соответствии с ними.	Оформляет договора строительного подряда от своего имени, принимает выполненные работы от подрядчиков по Акту приема выполненных работ формы КС-2.
Все документы, создаваемые в процессе строительства, оформляет от имени застройщика и передает ему.	Является участником финансовых потоков, получает денежные средства от застройщика (инвесторов) и распределяет их между участниками строительного процесса, отвечает за целевое использование материальных

	ресурсов.
Получает вознаграждение в соответствии с условиями договора, на основании Акт приема-передачи выполненных работ	Осуществляет бухгалтерский учет по возводимому объекту, формирование фактической стоимости строительства и последующую передачу объекта на баланс застройщику (инвестору).

Особенности учета у технического заказчика

В практике строительных организаций, выполняющих функции технического заказчика наиболее часто встречается вариант юридического оформления отношений с девелопером договором подряда. В соответствии со статьей 702 ГК РФ при реализации договора подряда одна сторона договора (исполнитель) обязуется выполнить по заказу другой стороны определенную работу. Для девелопера важен конечный результат, который выражается в окончании процесса строительства и вводе объекта в эксплуатацию. Оформляя с девелопером договор подряда, технический заказчик принимает на себя оговоренный объем работ. В подобном варианте стоимость услуг технического заказчика первоначально закладывается в смету строительства. Оплата за выполнение работ техническим заказчиком может варьироваться в зависимости от определенных условий – окончания этапов, завершения отдельных работ и т.д. и выражается, как правило, в процентном соотношении от стоимости выполненных работ. Однако может иметь место оплаты технического заказчику фиксированного вознаграждения, оговоренного в договоре. Первичным учетным документом для целей бухгалтерского учета обеих сторон будет являться Акт приема-передачи выполненных работ.

Также имеет место оформление отношений путем подписания Договора возмездного оказания услуг, на основании статьи Гражданского кодекса РФ. При использовании этого варианта деятельность Технического заказчика рассматривается как услуга, которая потребляется девелопером в процессе её оказания. Другими словами, оплата услуг Технического заказчика будет производиться по окончании временных периодов, как правило, календарного месяца, по истечению которого заказчик имеет право на получение вознаграждения вне зависимости от степени готовности объекта или объема выполненных работ. Стоимость услуг Технического заказчика при этом варианте может быть выражена в твердой, фиксированной сумме. Первичным учетным документом будет являться Акт приема-передачи оказанных услуг.

Пример 1: По условиям договорных отношений ООО «Коринф» выполняет функции Технического заказчика. За прошедший месяц, на основании оформленных актов, заказчику причитается вознаграждение в размере 141600 руб. в т.ч. НДС (18%)=21600 руб.

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 141600 руб. – Признана выручка от выполнения функции Технического заказчика;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» - Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 21600 руб. – отражен НДС;

Дебет 51 «Расчетные счета» - Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 141600 руб. – Получена оплата от девелопера;

Помимо вознаграждения, полученное от девелопера за исполнение профессиональных функций у Технического заказчика возможно получение следующих видов доходов:

- возмещение понесенных расходов в связи с исполнением функций технического заказчика;
- всевозможные разовые денежные поощрения и вознаграждения за выполненные этапы работ, высокое качество, урегулирование сложных и нестандартных ситуаций и прочее.

Учет подобных расходов организуется Техническим заказчиком исходя из собственных профессиональных суждений и норм учетной политики. На основании пункта 4 ПБУ 9/99 организация может признать подобные доходы как доходами от обычных видов деятельности, с отражением их аналогично вышерассмотренному примеру. Также подобны расходы могут быть классифицированы как прочие доходы, с отражением их через кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Особенности учета у Полного заказчика

Отношения между Полным заказчиком и девелопером на практике оформляются как агентский договор с условием ежемесячного представления агентом (полным заказчиком) девелоперу (застройщику) отчета о выполненных работах.

В соответствии статьи 1005 Гражданского кодекса РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. В ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты, к которым должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала. Агентское вознаграждение рассчитывается как процент от освоенных средств и составляет на сегодняшний день от 1,5 до 5 процентов.

Особенности бухгалтерского учета Полного заказчика исходят из того, что Полный заказчик является полноценным участником денежных потоков строительства, а также организует и ведет учет затрат по объектам строительства. При этом, на Полного заказчика, в отличие от Технического заказчика, распространяются требования ПБУ-2/2008 в части учета доходов, расходов и финансовых результатов по каждому исполняемому договору. Од-

нако, при этом необходимо разделение входящих денежных потоков по следующим категориям:

- целевые средства, поступающие от девелопера на финансирование строительного процесса;
- вознаграждение полного заказчика за выполнение функций;
- возмещение полному заказчику понесенных расходов;
- прочих поступлений.

Пример 2: ООО «Коринф» получило в текущем месяце от девелопера 5000000 руб. на ведение строительства. По условиям договора агентирования обществу причитается 5% в качестве агентского вознаграждения. В учете заказчика полученные средства необходимо дифференцировать. На основании пункта 3 ПБУ 9/99 средства, получаемые агентом, не признаются его доходом.

Дебет 51 «Расчетные счета» - Кредит 86 «Целевое финансирование» 4750000 руб. $(5000000 - 5000000 * 5\%)$ – Получены средства от девелопера. На основании статьи 251 НК РФ данные суммы не признаются объектом обложения НДС;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 250000 руб. $(5000000 * 5\%)$ – Признана выручка от выполнения функции полного заказчика;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 38135,59 руб. – начислен НДС с суммы агентского вознаграждения;

С точки зрения налогового законодательства к средствам целевого финансирования отнесено имущество в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков или инвесторов (подп.14 п.1 ст.251 НК РФ). По нашему мнению, сюда же можно относить и средства, полученные от девелоперов. Во избежание конфликтов с налоговыми органами полный заказчик обязан выполнять следующие условия:

- вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, и иных доходов (расходов). При отсутствии такого учета у налогоплательщика средства целевого финансирования подлежат включению в налогооблагаемую базу;
- по окончании налогового периода представлять в налоговые органы по месту своей регистрации отчет о целевом использовании полученных средств (лист 07 Декларации по налогу на прибыль).

В бухгалтерском балансе ООО «Коринф», полученные от девелопера средства весь период строительства будут числиться на счете 86. Принимая во внимание, что ООО «Коринф» является коммерческой организацией, их следует показывать по строке 1450 «Прочие обязательства» раздела IV «Долгосрочные обязательства». Использование для этого раздела «Целевое финансирование» является ошибочным.

В последующем, на полученные от девелопера средства, полный заказчик начинает формировать себестоимость строительства в собственном учете.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - приняты к учету расходы на услуги подрядчиков и прочих третьих лиц;

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражен НДС, уплаченный подрядным организациям и прочим третьим лицам. Полный заказчик не имеет права на зачет НДС со стоимости выполненных подрядчиками работ, материалов и услуг, приобретенных для строительства. Предъявить эти суммы налога к вычету может девелопер, поэтому заказчик в период строительства собирает входящий НДС на собственном счете 19, открыв для этого отдельный субсчет, для последующей передачи девелоперу.

По окончании процесса строительства происходит процесс передачи сформированной себестоимости строительства на баланс девелопера

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» - передача себестоимости;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - передача девелоперу накопленного НДС на основании сводного счета фактуры, дающего девелоперу возможность зачета НДС на основании собственной декларации;

Дебет 86 «Целевое финансирование» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - зачет полученного целевого финансирования в счет построенного объекта.

Помимо этого, доходы полного заказчика могут формироваться за счет финансовой выгоды, образующейся как разница между сметными и фактическими суммами, уплаченными поставщикам за строительные материалы и подрядчикам за выполненные работы.

Пример 3: ООО «Коринф» получило от девелопера 850 млн. руб. на строительство производственного цеха. Фактические затраты, сформированные на счетах 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» составили 846 млн. руб. Образовавшаяся разница составляет 4 млн. руб. что признается доходом полного заказчика. В бухгалтерском учете последнего, подобные доходы классифицируются как доходы от обычных видов деятельности.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 4000000 руб. – сумма экономии признана выручкой;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 610169,49 руб. – начислен НДС с суммы экономии.