

УДК 657

Г.В. Сорокина

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ ФОНДОВ КАПИТАЛЬНОГО РЕМОНТА МНОГОКВАРТИРНОГО ДОМА

Рассмотрены проблемы учета аккумулирования денежных средств на цели капитального ремонта многоквартирного дома в товариществах собственников жилья, с учетом различных источников финансирования.

Ключевые слова: капитальный ремонт, долгосрочные фонды денежных средств, товарищество собственников жилья, финансовый план дома.

Статья является продолжением исследования проблем формирования долгосрочных фондов капитального ремонта многоквартирного дома, начатого в предыдущей статье «Правовая основа создания долгосрочных фондов на цели капитального ремонта многоквартирного дома», где были рассмотрены вопросы аккумулирования денежных средств на цели капитального ремонта многоквартирного дома с учетом существующего правового поля, а также предложены рекомендации по изменению нормативных документов.

При проведении капитального ремонта общего имущества многоквартирных домов на ТСЖ возложена важнейшая миссия – организация процесса. Именно управляющая организация ТСЖ осуществляет работу по информированию, мотивированию собственников, созывает общее собрание, подготавливает необходимую для проведения ремонта документацию (в первую очередь акт осмотра, дефектную ведомость, смету), заключает договоры с подрядными организациями, взаимодействует с органом местного самоуправления. В дальнейшем именно ТСЖ принимает результаты работ у подрядчиков, контролирует их качество (возможно, предъявляет претензии), ведет расчеты, отчитывается перед властями в части использования бюджетного финансирования.

Подчеркнем, что в подавляющем большинстве случаев ТСЖ сама не ведет ремонтные работы, а привлекает подрядчиков, т.е. является посредни-

ком. Единственный интерес ТСЖ – это улучшение характеристик общего имущества, что в перспективе облегчит работу по его содержанию и текущему ремонту.

Особая роль ТСЖ в проведении ремонта дома обуславливает специфику бухгалтерского учета. Сразу скажем, что законодательство не содержит однозначных указаний на статус ТСЖ в части ремонта общего имущества, как, например, в части предоставления коммунальных услуг (ТСЖ признается исполнителем коммунальных услуг, несмотря на то, что фактически не занимается выработкой тепловой энергии, подъемом и транспортировкой воды, приемом и очисткой сточных вод). Основываясь на сущности правоотношений между ТСЖ, собственниками помещений и публично-правовыми образованиями и принимая во внимание общие нормы права, а также бухгалтерские стандарты, можно выделить несколько подходов к отражению в учете ТСЖ операций, связанных с капитальным ремонтом общего имущества.

Исходя из общих положений ст. 162 ЖК РФ о том, что ТСЖ обязуется оказывать услуги и выполнять работы по надлежащему содержанию и ремонту общего имущества, можно сделать вывод, что капитальный ремонт (независимо от того, чьими силами он производится) – это работа, которую ТСЖ выполняет для собственников помещений [1]. Подчеркнем, что именно для собственников помещений, так как ремонтируемым объектом является общее имущество, принадлежащее им на праве общей долевой собственности. Другими словами, выгоду от ремонта получают собственники помещений, за нее они и платят. Если соответствующие обязательства берет на себя бюджет, экономическая сущность ремонта не изменяется – появляется лишь особый источник оплаты этой работы (в конечном итоге выгода от привлечения бюджетных средств возникает у собственников). При этом, естественно, использование бюджетных средств предполагает необходимость выполнения ТСЖ массы требований (по перечню работ, порядку согласования документации, проведению расчетов, представлению отчетности).

Итак, исходя из постулата, что ТСЖ выполняет работы по капитальному ремонту общего имущества, становится очевидно, что она должна отразить выручку от реализации таких работ. Напомним, что выручка в бухгалтерском учете признается при выполнении условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» [2]:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Ключевым условием в нашем случае является факт приемки выполненных работ и оказанных услуг. Нормативные документы не устанавливают порядка приемки таких работ, т. е. собственники не подписывают ежемесячно акты выполненных работ и оказанных услуг – достаточно того, что они вносят плату за содержание и ремонт.

Пункт 40 Правил содержания общего имущества предоставляет собственникам помещений право проверять объемы, качество и периодичность выполнения (оказания) работ (услуг) (однако такая проверка не является обязательной и не приравнивается к приемке работ и услуг). И лишь при выполнении (оказании) работ (услуг) ненадлежащего качества или с перерывами, превышающими установленную продолжительность, что должно быть подтверждено соответствующим актом, управляющая организация обязана снизить размер платы (п. 6 Правил содержания общего имущества). Также п. 42 данного документа установлена общая норма, согласно которой управляющие организации отвечают перед собственниками помещений за нарушение своих обязательств и несут ответственность за надлежащее содержание общего имущества в соответствии с законодательством РФ и договором [3].

Таким образом, на основании подхода, изложенного в Правилах содержания общего имущества, услуги и работы по управлению, содержанию и ремонту общего имущества считаются оказанными и выполненными, что называется, по умолчанию ежемесячно – в объеме, предусмотренном в договоре управления.

В свою очередь, решением собрания собственников помещений, санкционирующим такую «разовую акцию», как проведение текущего или капитального ремонта, устанавливается объем, стоимость, сроки проведения, а также порядок финансирования работ (п. 2 ст. 158 ЖК РФ). Заметим, что этим же решением собственники вправе предусмотреть свое участие в приемке выполненных работ.

Однако, даже если собственники помещений не реализовали свое право проконтролировать

качество ремонта и принять участие в приемке результатов работ, полагаем, что работы по капитальному ремонту считаются выполненными ТСЖ для собственников помещений одновременно с приемкой данных работ самой ТСЖ от подрядчиков.

Как указано в п. 12 ПБУ 9/99, если в отношении денежных средств, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из вышеприведенных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка. Об этом сказано и в п. 3 ПБУ 9/99, согласно которому доходами организации не являются поступления в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также авансы в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг [2].

Вместе с тем в силу п. 81 Положения по ведению бухучета, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов (с использованием одноименного счета 98).

Поэтому плату за ремонт, начисляемую до проведения такого ремонта, традиционно учитывают в составе доходов будущих периодов, для которых Планом счетов предусмотрен специальный субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

Однако нельзя забывать о том, что ситуация может измениться. Например, собственники вправе принять решение об отказе от капитального ремонта и определить иное направление расходования собранных средств. Кроме того, не исключен вариант, что они изменят способ управления многоквартирным домом до проведения ремонтных работ. Учитывая это, использование счета 98 для отражения накопления платы за капитальный ремонт нецелесообразно. Поэтому предлагаем применить счет 76, открыв к нему специальный субсчет «Плата за ремонт» (далее будем обозначать его 76-Ремонт). Таким образом, ТСЖ, отражая платежи собственников в счет предстоящего ремонта на счете 76, обособляет их в учете именно как средства собственников.

Возможен и другой вариант – оплата ремонта в рассрочку. В этом случае реализация ремонтных работ должна быть отражена по факту их завершения (приемки от подрядчиков), в дальнейшем производится лишь погашение задолженности собственников.

Если в финансировании ремонта участвует орган местного самоуправления, следует учесть, что бюджетные средства отражаются с применением счета 86 «Целевое финансирование». Использо-

ние субсидии на оплату ремонта в рамках рассматриваемого подхода фактически означает погашение задолженности за ремонт за счет бюджетных средств.

Приведенная концепция отражения ремонта общего имущества в учете ТСЖ является, пожалуй, самой простой и очевидной, а схема корреспонденции – традиционной. В качестве возможных негативных последствий применения такого подхода можно назвать налоговые риски. Дело в том, что, признавая факт реализации ремонтных работ в полной сумме, ТСЖ дает налоговым инспекторам аргумент в пользу начисления налогов (на прибыль, добавленную стоимость либо единого, уплачиваемого в связи с применением УСНО) на сумму бюджетной субсидии.

Предлагаем посмотреть на ситуацию с другой стороны. Повторим, что капитальный ремонт общего имущества – «разовая акция», предполагающая особый порядок санкционирования (специальное решение общего собрания, утверждающее стоимость, сроки, перечень работ) [4]. В настоящее время у большинства граждан нет возможности самостоятельно оплатить капитальный ремонт многоквартирного дома, несмотря на соответствующую обязанность, закрепленную законодательно. Именно поэтому государство принимает участие в столь важном процессе – сохранении жилищного фонда. Однако целью властей является не просто выполнение своих социальных функций, а запуск рыночных механизмов в сфере ЖКХ. Таким образом, сейчас инициатива проведения ремонта исходит в большей степени от органов власти, а собственникам помещений отводится лишь роль помощников. В таких условиях между ТСЖ и жильцами отсутствуют рыночные отношения по «купле-продаже» ремонтных работ. Именно поэтому можно говорить, что реализации работ и услуг в данном случае у управляющей организации нет – имеет место лишь компенсация расходов.

Повторим, что чаще всего бюджетные средства выделяются на условиях софинансирования. Внесение собственниками помещений платы за капитальный ремонт управляющей организации, а также направление ее на оплату конкретного перечня работ и соблюдение установленного порядка расходования рассматриваются как условия предоставления субсидии. Невыполнение этих условий влечет отказ в бюджетном финансировании либо его приостановление. Эти обстоятельства также указывают на целевой характер сумм, внесенных собственниками.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, посту-

пивших от других организаций и лиц, бюджетных средств предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Порядок составления бухгалтерских записей, отражающих поступление и расходование бюджетных субсидий, регламентируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Поскольку при проведении ремонта домов, находящихся в управлении, организация не осуществляет капитальных расходов, формирующих или увеличивающих стоимость ее основных средств, руководствоваться следует порядком отражения государственной помощи, выделяемой на финансирование текущих расходов. Напомним, при наличии уверенности в том, что условия предоставления бюджетных средств будут выполнены, а сами средства получены, управляющая организация отражает задолженность по целевому финансированию, которая погашается по мере поступления средств. В то же время учетной политикой может быть предусмотрено, что бюджетные средства признаются в учете по мере фактического получения, что отражается проводкой Дебет 51 Кредит 86. В момент принятия к бухгалтерскому учету товаров, работ, услуг, приобретение которых финансируется за счет целевых средств, составляются проводки Дебет 86 Кредит 98, Дебет 98 Кредит 91. Другими словами, одновременно с отражением в учете ТСЖ расходов на ремонт бюджетные средства включаются в состав прочих доходов как безвозмездно полученные [5].

В пункте 9 ПБУ 13/2000 указано, что использование средств целевого финансирования отражается в момент осуществления расходов [6]. Данный бухгалтерский стандарт основан на том, что расходы, финансируемые из бюджета, осуществляются в рамках основной производственной деятельности и в дальнейшем участвуют в формировании финансового результата от реализации. В нашем же случае все иначе: ТСЖ не реализует работы и услуги по капитальному ремонту – она получает компенсацию расходов. Стоимость «капитальных» работ, выполненных подрядчиками, нельзя списать в составе себестоимости работ и услуг по содержанию и текущему ремонту общего имущества – информация о себестоимости в таком случае будет искажена [7]. Поэтому, на наш взгляд, стоимость капитального ремонта не следует отражать на счете 20. Предлагаем использовать для этого транзитный счет 76, который в дальнейшем «закрывается» на счет учета прочих доходов и расходов. Итоговый результат от операции будет нулевым, что полностью соответствует ее экономической сущности. Выбранный порядок учета следует закрепить в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Третий подход, который мы предлагаем рассмотреть, – квалифицировать поступления в зависимости от источника финансирования. В отношении собственников помещений, вносящих плату за капитальный ремонт, ТСЖ действует на основании договора управления как исполнитель работ и услуг [8]. А по отношению к органу местного самоуправления оно является получателем бюджетных средств, ответственным за их целевое использование, услуг публично-правовому образованию она не оказывает. В то же время бюджетные средства выделяются не на оплату работ за собственников, а именно на финансирование расходов.

Итак, поскольку ТСЖ получает средства целевого финансирования и выручку от реализации работ и услуг, оно должно обеспечить раздельный учет расходов. В некоторых случаях это возможно: если, например, за счет средств собственников составляется проектная документация. Если же работы подрядных организаций оплачиваются полностью, а средства собственников и бюджета находятся на одном специальном банковском счете, полагаем, что раздельный учет ведется на основе расчетного метода – пропорционально соотношению разных источников финансирования. Поэтому первоначально все расходы по капитальному ремонту (естественно, санкционированные органом местного самоуправления) могут быть отражены на счете 76, а затем списаны на счета 20 и 91 соответственно.

В отсутствие четкого законодательного регулирования поднятого вопроса предлагаем ТСЖ самостоятельно выбрать порядок отражения в учете хозяйственных операций, связанных с проведением капитального ремонта, взвесив все за и против. Свое решение следует зафиксировать в учетной политике.

Литература

1. *Жилищный кодекс Российской Федерации*, утвержден Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ // «Российская газета» от 12 января 2005 г. № 1 // Справочная информационная система «Гарант».
2. *Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.04.2012) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»* // Справочная информационная система «Гарант».
3. *Постановление Правительства РФ от 13 августа 2006 г. № 491 «Об утверждении Правил содержания общего имущества в многоквартирном доме и Правил изменения размера платы за содержание и ремонт жилого помещения в случае оказания услуг и выполнения работ по управлению, содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме ненадлежащего качества и (или) с перерывами, превышающими установленную продолжительность»* // Справочная информационная система «Гарант».
4. *Постановление Правительства РФ от 06 мая 2011 г. № 354 «О предоставлении коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов»* // Справочная информационная система «Гарант».
5. *Ермолаева Е.В.* Управляющая организация ремонтирует дом // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2008. – №9–10.
6. *Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. N 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000»* // Справочная информационная система «Гарант».
7. *Емельянова Е.В.* Собственник нежилого помещения участвует в содержании общего имущества // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – № 1.
8. *Карпова Е.В.* О капитальном ремонте замолвите слово // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2011. – №24.