

## 2.10. РАСХОДЫ УПРАВЛЯЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ЖКХ В РАМКАХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Чигрина И.Н., соискатель, заместитель начальника управления ОАО «Свердловская энергогазовая компания»

В статье рассмотрены механизмы учета средств, поступающих в управляющие организации в зависимости от способа осуществления деятельности. Дана классификация расходов управляющих организаций по основным элементам. Подробно проанализированы и предложены варианты учета при осуществлении управляющей организацией исключительно функций по обеспечению собственников жилищно-коммунальными услугами. В рамках анализа рассмотрены возможности и необходимость использования в настоящее время счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета затрат, а также на дальнейшую перспективу возможность и необходимость отражения операций по предоставлению жилищно-коммунальных услуг на отдельном (выделенном) балансе.

Основной особенностью управляющей организации (управляющего) является то обстоятельство, что она является коммерческой организацией, осуществляющей предпринимательскую деятельность, цель которой – получение прибыли.

Специфической чертой управляющей организации, как коммерческой организации, осуществляющей деятельность в жилищно-коммунальном хозяйстве, является возможность выбора различных способов осуществления данной деятельности:

- оказывать услуги самостоятельно своими силами и средствами с последующим предъявлением потребителю, с использованием при этом собственных счетов учета доходов и затрат;
- выполнять комплекс мероприятий, направленный на обеспечение непрерывного и качественного процесса предоставления жилищно-коммунальных услуг, т.е. представлять интересы жильцов, связанные с обеспечением жилищно-коммунальных услуг.

Следовательно, традиционный учет операций, связанных с реализацией той или иной договорной модели, следующий:

- для первого случая себестоимость жилищно-коммунальных услуг формируется на счетах учета затрат (раздел «Затраты на производство») в корреспонденции со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» (раздел «Финансовые результаты»);
- для второго случая в отношении управляющих организаций выделяются две группы средств, поступающих от собственников в счет оплаты жилищно-коммунальных услуг:
  - а) собственные, т.е. выручка управляющих организаций, поступающая в счет оплаты услуг по управлению многоквартирным домом. Бухгалтерский учет расходов коммерческой организации от осуществления функций, связанных с управлением многоквартирным домом, ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
  - б) средства для расчетов, т.е. средства ресурсоснабжающих и иных специализированных организаций, поступающие от собственников в счет оплаты коммунальных услуг и услуг по содержанию, эксплуатации и ремонтам общего имущества в многоквартирном доме. По общему правилу, отражение данных средств осуществляется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», минуя счета учета затрат и счета реализации. Однако в отношении учета услуг в жилищно-коммунальном хозяйстве существует специальная позиция Минфина РФ по поводу отражения в бухгалтерском учете средств, поступивших в счет оп-

латы коммунальных услуг. Так, согласно письму №118 «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» от 29.10.1993 г. бухгалтерский учет вышеуказанных расходов ввиду их целевого назначения ведется обособленно от учета доходов и расходов управляющей организации (на отдельных субсчетах к счету 86 «Целевое финансирование и поступления») по видам услуг: отопление, водоснабжение и канализация, электроэнергия, газ, горячее водоснабжение (подогрев воды) и т.д.). Следовательно, учет расходов, связанных с предоставлением жилищно-коммунальных услуг, осуществляется без использования счетов учета затрат. Полагаем, возникает ситуация, аналогичная ТСЖ, когда расходы управляющих организаций, самостоятельно не предоставляющих жилищно-коммунальные услуги, следует учитывать на счетах учета затрат в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета 86 «Целевое финансирование» (по видам услуг).

В настоящее время управляющие организации выступают в качестве своего рода генерального подрядчика по предоставлению жилищно-коммунальных услуг. Соответственно все затраты, которые возникают в процессе оказания жилищно-коммунальных услуг (расходы по оплате услуг специализированных организаций, ресурсов и т.п.), управляющие организации отражают на собственных счетах учета затрат и соответственно счетах доходов и расходов.

Организация бухгалтерского учета расходов управляющих организаций осуществляется в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», т.е. расходы делаются на две основные группы (см. табл. 1):

- от обычной деятельности;
- прочие расходы.

При этом в рамках расходов от обычной деятельности выделяются следующие группы расходов:

- а) в зависимости от объекта обслуживания: по жилому фонду (90% от общей сметы затрат) и нежилому фонду (7% от общей сметы затрат);
- б) в зависимости от вида услуг в рамках каждой вышеуказанной группы;
- в) в зависимости от вида услуг, указанных в группе «б»:
  - расходы на покупку коммунальных ресурсов;
  - расходы на содержание и эксплуатацию общего имущества многоквартирного дома;
  - расходы на текущий ремонт общего имущества многоквартирного дома;
  - расходы на капитальный ремонт общего имущества многоквартирного дома.

Таблица 1

### ОСНОВНЫЕ ГРУППЫ РАСХОДОВ

| Наименование показателя   | %  |  |
|---|--|--|
|   | Удельный вес в общей совокупности затрат по жилому фонду | Удельный вес в общей совокупности затрат по нежилому фонду |
| Расходы по содержанию, текущему ремонту и управлению жилым фондом | 30   | 30   |
| Расходы на коммунальные услуги                                    | 60   | 70   |
| Расходы по капитальному ремонту                                   | 10   | -  |

В бухгалтерском учете расходов управляющих организаций в настоящее время выделяются следующие объекты аналитического учета:

- виды коммунальных ресурсов;
- содержание, эксплуатация и текущий ремонт общего имущества многоквартирного дома в целом по дому;

- капитальный ремонт общего имущества многоквартирного дома в целом по дому.

Можно сделать вывод, что две последние группы предусматривают условно-котловой метод учета затрат без выделения конкретных объектов.

При этом управляющие организации осуществляют формирование полной себестоимости услуги путем распределения общехозяйственных расходов по видам услуг.

Таким образом, существующая модель учета затрат управляющих организаций не в полной мере отражает всю специфику деятельности в жилищно-коммунальном хозяйстве, т.к.:

- не дает информации о затратах осуществленных в отношении конкретного объекта учета: сети ГВС, ХВС, электросети и т.п.;
- не позволяет определить себестоимость услуг управляющей организации, связанных с осуществлением комплекса деятельности по управлению многоквартирным домом.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ УПРАВЛЯЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ИСКЛЮЧИТЕЛЬНО ФУНКЦИЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ МНОГОКВАРТИРНЫМ ДОМОМ

При выполнении управляющей организацией деятельности исключительно по управлению многоквартирным домом, т.е. обеспечению процесса оказания жилищно-коммунальных услуг, в качестве основной деятельности и управлению общим имуществом многоквартирного дома как дополнительным и необходимым видом деятельности выделяются следующие классификационные группы расходов управляющих организаций:

- собственные / целевые;
- по основной деятельности (обеспечению оказания жилищно-коммунальных услуг) / по дополнительной деятельности (управлению общим имуществом многоквартирного дома);
- по объекту: жилфонд / нежилые помещения.

### Классификация по признаку собственные / целевые

Собственные расходы управляющей организации – расходы, связанные с обеспечением процесса оказания жилищно-коммунальных услуг, а также расходы, связанные с управлением общим имуществом многоквартирного дома.

Учет данных затрат осуществляется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» на соответствующих субсчетах:

- 26.1 – расходы по основной деятельности;
- 26.2 – расходы по дополнительной деятельности;
- 26.3 – расходы по ведению регистрационного учета граждан;
- 26.4 – иные расходы управляющих организаций.

Целевые расходы – затраты, включающие в себя суммы, предъявленные специализированными организациями за оказанные ими жилищно-коммунальные услуги.

Классификация данных затрат осуществляется по каждому виду услуг. При этом бухгалтерский учет данных операций возможно осуществлять двумя методами:

- с использованием счета 86 «Целевое финансирование» (модель предложена Минфином в 1993 году в письме №118 от 29.10.1993 «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве»);

- путем отражения всех операций, связанных с осуществлением деятельности по обеспечению предоставления жилищно-коммунальных услуг и непосредственно с управлением общим имуществом многоквартирного дома на отдельном (выделенном) балансе (данная модель не рассматривалась ранее).

### Учет расходов управляющих организаций с использованием счета 86 «Целевое финансирование»

Данная модель учета рекомендована к использованию и соответственно применяется, начиная с 1993 года.

Положительным аспектом при ее реализации является тот факт, что наработана огромная практика учета средств коммунальных платежей.

Но одновременно следует отметить и то обстоятельство, что Минфин предлагает на счете 86 «Целевое финансирование» (на соответствующих субсчетах) отражать только коммунальные услуги. Таким образом, услуги по содержанию и ремонту жилья выходят за рамки предложенной Минфином модели. Полагаем, при реализации схемы деятельности управляющих организаций, согласно которой управляющая организация выступает исключительно в роли «обеспечителя» услуг, т.е. выполняет только управленческие функции (оказывает услуги управления), возможно отражение на счете 86 «Целевое финансирование» и услуг по содержанию и ремонту жилья (в предложенной ранее номенклатуре).

Таким образом, Минфин предлагает бухгалтерский учет вышеуказанных сборов и расходов ввиду их целевого назначения вести обособленно от учета доходов и расходов по эксплуатационной деятельности жилищного хозяйства (соответственно в нашем случае от деятельности по управлению или обеспечению предоставления жилищно-коммунальных услуг) или иной деятельности предприятия, на балансе которого находится жилищный фонд (на отдельных субсчетах к счету 86 «Целевые финансирование и поступления» по видам услуг: отопление, водоснабжение и канализация, электроэнергия, газ, горячее водоснабжение (подогрев воды) и т.д.).

В балансе предприятия образовавшиеся недоборы показываются в составе прочих оборотных активов, а переборы – в составе прочих краткосрочных пассивов.

Учетные записи следующие:

- Дт. 76 «Расчеты с собственниками» Кт. 86 (соответствующий субсчет) – начислены собственникам платежи за жилищно-коммунальные услуги;
- Дт. 50 (51) Кт. 76 – поступили денежные средства за жилищно-коммунальные услуги;
- Дт. 86 Кт. 76 «Расчеты со специализированными организациями» – отражена задолженность перед специализированными организациями;
- Дт. 76 Кт. 51 – произведены расчеты со специализированными организациями.

Следует отметить, что при реализации данной учетной модели использование счетов учета затрат является некорректным, т.к. счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» предусматривают формирование собственных расходов организации на производство определенного продукта, чего не происходит в выбранной нами модели.

На наш взгляд, данный метод не в достаточной степени отражает специфику изменений в жилищно-коммунальном хозяйстве, более того, часть корреспонденций не предусмотрена действующим планом счетов (на-

пример: Дт. 86 Кт. 76 «Расчеты со специализированными организациями» – отражена задолженность перед специализированными организациями.) Однако возможность реализации корреспонденции Дт. 86 Кт. 76 допускается приказом №17-94 от 15.07.1996 г. «Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету в условиях создания службы «заказчика»». Безусловно, данный нормативный акт не регулирует вопросы бухгалтерского учета, но обозначает возможность и необходимость такой ученой записи.

**Учет расходов управляющих организаций путем отражения всех операций, связанных с осуществлением деятельности по обеспечению предоставления жилищно-коммунальных услуг и непосредственно с управлением общим имуществом многоквартирного дома, на отдельном (выделенном) балансе**

В настоящее время законом напрямую не предусмотрено возможности управляющим организациям осуществлять функции по управлению общим имуществом многоквартирного дома и обеспечению предоставления собственникам жилищно-коммунальных услуг.

Исходя из буквального толкования ст. 162 ЖК РФ, управляющая организация обязана в течение согласованного срока за плату оказывать услуги и выполнять работы по надлежащему содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме, предоставлять коммунальные услуги собственникам помещений в таком доме и пользующимся помещениями в этом доме лицам, осуществлять иную направленную на достижение целей управления многоквартирным домом деятельность.

Иными словами, буквальное толкование норм закона обуславливает применение ранее рассмотренной модели деятельности управляющих организаций, когда управляющая организация является своего рода «генеральным подрядчиком» в процессе предоставления коммунальных услуг.

Однако, как нами уже было отмечено ранее, ст. 161 ЖК РФ выделяет в качестве одного из способов управления многоквартирным домом управление управляющей организацией, чем обуславливает идентичность (за исключением определенных аспектов) между управлением посредством ТСЖ и управляющих организаций. Кроме того, ст. 49 ГК РФ дает коммерческим организациям возможность иметь права и, соответственно, нести обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности. Следовательно, любая коммерческая организация, в том числе и управляющая организация, вправе самостоятельно определять способы и виды осуществляемой ею деятельности.

Таким образом, на наш взгляд, выбор данной модели деятельности компании является вполне легитимным и наиболее четко отражающим цели и задачи управляющей организации. В этой связи, как мы уже отмечали ранее, возникает необходимость обособления собственных средств управляющих организаций и иных субъектов рынка жилищно-коммунальных услуг от средств собственников, направленных на оплату жилищно-коммунальных услуг.

Полагаем, наиболее правильным и оптимальным методом обособления и соответственно учета собст-

венных и целевых затрат является учет целевых расходов на отдельном (выделенном) балансе.

Целесообразность ведения учета расходов, связанных с оказанием жилищно-коммунальных услуг на отдельном балансе обусловлена следующими факторами:

- введение новых способов управления жилым фондом (многоквартирными жилыми домами);
- обеспечение полного обособления средств, фактически не являющихся доходами управляющих организаций;
- обеспечение преемственности информационной базы от одной управляющей организации к другой;
- предоставляет возможность работы с дебиторами путем передачи прав требования к ним в специализированные организации;
- ограждение управляющих организаций от риска предъявления требований кредиторов по долгам собственников за жилищно-коммунальные услуги;
- возможность дальнейшей правовой работы в отношении борьбы с неплательщиками;
- возможность непрерывности ведения учета. Иными словами, при истечении срока действия договора управления управляющая организация передаст всю учетно-отчетную информацию и информационную базу другой управляющей организации (без дополнительных трудозатрат).

Полагаем, учет расходов на отдельном балансе возможно вести с использованием счетов учета затрат:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

Т.к. в данном случае происходит формирование полной себестоимости услуг конечному потребителю.

Таким образом, предлагаем следующие учетные записи на выделенном балансе:

- Дт. 20 Кт. 60 (76) – сформирована себестоимость жилищно-коммунальных услуг по каждому виду услуг на отдельном субсчете. Отражена задолженность перед специализированными организациями;
- Дт. 26 Кт. 60 (76) – сформирована себестоимость по услугам управления. Отражена задолженность перед управляющей организацией.
- Дт. 62 (76) Кт. 86 – начислены платежи за жилищно-коммунальные услуги собственникам по каждому виду услуг на отдельном субсчете счета 86 «Целевое финансирование»;
- Дт. 86 Кт. 20; 26 – расходы, связанные с предоставлением жилищно-коммунальных услуг отнесены на средства целевого финансирования;
- Дт. 60 Кт. 62 – погашена задолженность потребителя за жилищно-коммунальные услуги. Основание – отчет ЕРЦ, управляющей организации, иной организации, осуществляющей начисление и прием платежей за жилищно-коммунальные услуги.

Бухгалтерский учет у управляющей организации:

- Дт. 50 (51) Кт. 76 – получена оплата от потребителей жилищно-коммунальных услуг;
- Дт. 76 Кт. 51 – произведена оплата поставщикам.

При этом для ведения расчетов по жилищно-коммунальным услугам управляющей организацией открывается отдельный расчетный счет со специальным режимом, когда учреждение банка, в который поступили средства от жильцов за жилищно-коммунальные услуги, самостоятельно перечисляет денежные средства в соответствующем размере на счета поставщиков жилищно-коммунальных ресурсов и услуг.

В части классификации затрат по видам и элементам при ведении учета на отдельном балансе считаем необходимым отметить следующие группы:

- по объекту управления – жилой / нежилой фонд;

- по характеру услуг – основные / дополнительные;
- по группам услуг содержание и ремонт / управление жилфондом / коммунальные услуги.

При этом в целях формирования полной себестоимости коммунальных услуг базой для распределения затрат по данной группе (по группе «Коммунальные услуги»), на наш взгляд, является:

- суммарная доля общего имущества, относящегося к той или иной группе;
- сумма дохода, поступившая (поступающая) по тому или иному объекту.

### Литература

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. №14-ФЗ (в редакции от 20.04.2007 г.).
2. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 г. №188-ФЗ (в редакции от 29.12.2006 г.).
3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (в редакции от 18.09.2006 г.).
4. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 г. №1790) (в редакции от 27.11.2006 г.).
5. Письмо Минфина РФ от 29.10.1993 г. N 118 (в редакции от 03.04.1996 г.) «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве».

*Чигрина Ирина Николаевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

В статье дан обзор способов учета расходов в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства. Отмечены недостатки существующей системы учета. Предложены и подробно рассмотрены новые методы организации учета затрат при осуществлении управляющей организацией исключительно функций управления общим имуществом многоквартирного дома и обеспечения оказания жилищно-коммунальных услуг. Выводы и предложения, сделанные автором имеют высокое практическое значение и формируют новый взгляд на организацию учета расходов управляющих организаций в жилищно-коммунальном хозяйстве. Статья рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Коновалова И.Р., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и статистики УрГЭУ*

## 2.10. CHARGES OF THE CONTROLLING ORGANISATIONS OF HOUSING AND COMMUNAL SERVICES WITHIN THE LIMITS OF PRIMARY ACTIVITY REALISATION

I.N. Chigrina, the Competitor, the Deputy Chief of Department of Open Society «Sverdlovsk Energogazovaja the Company»

In the article methods of accounting in the sphere of management of apartment houses are examined and detailed classification of managing companies is considered. Different variants of accounting of enterprises that provide the owners of apartments only with housing-and-municipal services are analyzed and suggested. Within the framework of this analysis possibility and necessity of an account 86 are considered. Beside it probability of registration of transactions that concern housing-and-municipal services in a separate financial report is examined