

0- 794186

На правах рукописи



Чигрина Ирина Николаевна

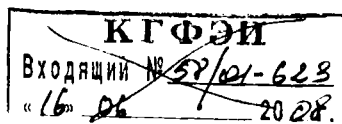
**СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ УПРАВЛЕНИИ
МНОГОКВАРТИРНЫМИ ДОМАМИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Екатеринбург – 2008



**Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита
ГОУ ВПО «Уральский Государственный Экономический Университет»**

Научный руководитель: **Коновалова Ирина Рафаиловна**
Доктор экономических наук
ГОУ ВПО «Уральский Государственный Экономический
Университет» (г. Екатеринбург)

Официальные оппоненты: **Шевелев Анатолий Евгеньевич**
Доктор экономических наук, профессор
ГОУ ВПО Южно-Уральский государственный университет
(г. Челябинск)

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715264

Шеметов Владимир Николаевич
Доктор экономических наук, профессор
ГОУ ВПО «Уральский Государственный Экономический
Университет» (г. Екатеринбург)

Ведущая организация: **Комитет по экономике администрации МО «город
Екатеринбург» (г. Екатеринбург)**

**Защита состоится «03» июля 2008г. в 12 часов 30 минут на заседании диссертационного
совета ДМ 212.287.02 при ГОУ ВПО «Уральский Государственный Экономический
Университет» (г. Екатеринбург), ГСП-219, ул. 8 Марта/Народной воли, 62/45,
зал 3з**

О просим
напр м, 62/45,
ГОУ секретарю
дис

(рственный
Эк иться на
оф иверситет»
htt

**Ученый секретарь диссертационного совета,
доктор экономических наук, профессор**

О.В. Веретенникова

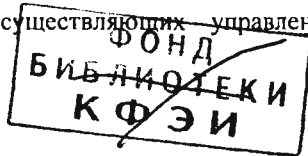
Актуальность темы исследования

Жилищно-коммунальное хозяйство является одной из социально ориентированных отраслей народного хозяйства, которая в настоящее время находится в процессе реформирования. Особый акцент реформирования сделан на совершенствование управления многоквартирными домами, что вызвало возникновение новых институтов:

- непосредственное управление собственниками помещений в многоквартирном доме;
- управление товариществом собственников жилья либо жилищным кооперативом или иным специализированным потребительским кооперативом;
- управление управляющей организацией.

Безусловно, прообразы, данных способов управления в той или иной степени наблюдались и ранее. Однако новые институты управления многоквартирными домами предусматривают одновременно возможность применения существовавших методов и механизмов организации договорных отношений и учета, а также возможность формирования новых подходов в данном направлении. Кроме того, происходит обновление и модернизация исторически сложившихся форм и связей, выявляются многочисленные ошибки и проблемы, подлежащие новому осмыслению и исправлению.

Основные проблемы бухгалтерского учета при управлении многоквартирными домами на сегодняшний день следующие: отсутствие четкого понимания относительно предмета, целей и задач субъектов, осуществляющих деятельность по управлению многоквартирными домами; отсутствие диверсификации собственных средств организации и средств собственников жилья; отсутствие единого способа и механизма классификации затрат; отсутствие единой, отвечающей нормам законодательства и природе субъектов, осуществляющих управление



многоквартирными домами, системы организации бухгалтерского, управленческого и налогового учета; отсутствие отвечающей законодательству и вновь возникающим отношениям практики учета общего имущества жильцов.

Исследованиями в области бухгалтерского учета данной отрасли занимаются следующие авторы: М.П. Бойкова, Ю.А. Бурканов, Т. Веселова, И.В.Емельянова, Р.Каримов, Е.Карсетская, Г. Ломтев, Е.Петрова, А.Б. Погребс, И.Фельдман, С. Филимонов, С.Б. Чернобровкина и др. Основной темой данных работ является проблема налогового учета в ТСЖ как некоммерческой организации, а также сравнение некоторых аспектов бухгалтерского и налогового учета в ТСЖ и управляющих организациях.

Анализ научной литературы, посвященной учету в жилищно-коммунальном хозяйстве, показывает, что в настоящее время не существует единого подхода к организации учета у субъектов, осуществляющих управление многоквартирными домами, отсутствует также экономическая, правовая и функциональная определенность в их хозяйственных отношениях. Значимость и востребованность данной проблемы обусловили выбор темы диссертационного исследования, определили предмет и объект исследования, постановку цели и задач работы.

Целью данной работы является формирование комплексного подхода к организации бухгалтерского учета и целостной картины учета, образующихся в результате влияния различных групп факторов (экономических, социальных, правовых, административных и т.п.) на субъекты управления многоквартирными домами. Для достижения данной цели в работе были поставлены следующие задачи:

- проанализировать и выявить различные факторы, влияющие на организацию бухгалтерского учета при управлении многоквартирными домами, в т.ч. способы управления, сущность управления, предмет

деятельность и правовой статус субъектов управления, а также договор управления;

- исследовать акты, регулирующие порядок управления общим имуществом многоквартирного дома, определить способы учета общего имущества многоквартирного дома;

- выявить способы бухгалтерского и налогового учета доходов и средств ТСЖ в зависимости от участия собственников в организации;

- проанализировать систему бухгалтерского и налогового учета управляющих организаций в зависимости от способа организации деятельности;

- внести предложения по внедрению единого механизма организации учета расходов/затрат управляющих организаций и ТСЖ;

- обосновать возможность и целесообразность ведения учета жилищно-коммунальных услуг и иных объектов учета на отдельном (выделенном) балансе;

- определить особенности и предложить способы учета коммунальных услуг.

Предметом диссертационного исследования являются отраслевые и правовые особенности складывающихся отношений при управлении многоквартирными домами, теоретические и организационно-методические проблемы бухгалтерского, управленческого и налогового учета организаций, осуществляющих управление многоквартирным домом.

Объектом исследования является система бухгалтерского, налогового и управленческого учета организаций - управляющих многоквартирными домами.

Теоретико-методологической основой диссертационной работы являются нормативно-правовые акты РФ, субъектов РФ, органов местного самоуправления в пределах их компетенции, информационно-аналитические материалы федеральных органов государственной власти, уполномоченных в

области бухгалтерского учета, налогообложения и вопросов жилищно-коммунального хозяйства, монографические источники, учебная и периодическая литература, материалы научных семинаров и конференций, посвященные исследованию актуальных вопросов в области правового положения, хозяйственной деятельности предприятий, осуществляющих управление многоквартирными домами, в том числе вопросы бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов организаций, вопросы учета общего имущества многоквартирного дома. В работе также использованы основополагающие труды известных зарубежных авторов: Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. В процессе выполнения работы применялись такие общенаучные методы, как анализ и синтез, индукция и дедукция, системность и комплексность, аналогия и логические подходы; широко использовались методы моделирования различных факторных систем. Методика исследования основывается на выявлении проблем в бухгалтерском, управленческом и налоговом учете субъектов управления в зависимости от специфики отрасли и модели взаимоотношений сторон, и формировании возможных вариантов решений данных проблем.

Научная новизна проведенного исследования состоит в решении комплекса теоретических и организационно-методических проблем хозяйствующих субъектов, осуществляющих свою деятельность в области управления многоквартирными домами, имеющих существенное значение для развития бухгалтерского, управленческого учета, налогообложения и формирования финансовой отчетности. Получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:

- предложены способы организации учета общего имущества многоквартирного дома;
- рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета доходов и средств, поступающих в управляющие организации и ТСЖ, с учетом влияния различных факторов;

- выявлены основные учетные проблемы и предложены способы организации учета средств поступающих на проведение капитального ремонта многоквартирного дома;

- предложен унифицированный механизм учета расходов/затрат при управлении многоквартирными домами, выявлены особенности бухгалтерского и налогового учета расходов ТСЖ, исходя из специфики организационно-правового статуса и отношений в ЖКХ;

- предложены модели построения отношений и организации учета по предоставлению коммунальных услуг, исходя из необходимости формирования экономически обоснованной стоимости продукта (услуги).

Теоретическая значимость научного исследования заключается в системном подходе к организации бухгалтерского учета у субъектов управления жилфондом с учетом специфических особенностей данного сектора отрасли, основанном на экономическом содержании учетных данных.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в формировании целостной системы учета при управлении многоквартирными домами, включающей различные модели, отражающие весь спектр взаимоотношений характерных для ЖКХ, что дает возможность заинтересованным пользователям определить наиболее оптимальный вариант построения договорных отношений, и наладить бухгалтерский, управленческий и налоговый учет. Кроме того, предложенные в работе система субсчетов и способов организации учета позволят повысить контрольную функцию учета при управлении многоквартирными домами и увеличить информационную ценность представляемой отчетности.

Апробация результатов исследования результаты проведенного исследования докладывались на IX Региональной научной конференции в Кольском филиале Петрозаводского государственного университета, Всероссийском форуме молодых ученых и студентов

«Конкурентоспособность территорий и предприятий меняющейся отрасли» (г. Екатеринбург, 2007 г.). Отдельные вопросы, рассмотренные в данной работе: особенности бухгалтерского и налогового учета в управляющих организациях ЖКХ и статус управляющих организаций были положены в основу формирования учетной политики управляющих организаций Уральского региона, что подтверждается справками о внедрении результатов исследования.

Публикации: По теме диссертационного исследования опубликовано 9 научных работ общим объемом 2,97 п.л. из них авторских - 2,6 п.л., в том числе в рецензируемых научных изданиях ВАК 4 публикации общим объемом 1,58 п.л., в том числе авторских - 1,45 п.л.

Объем и структура работы определены целью, задачами и последовательностью изложения. Диссертационная работа представлена на 177 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 110 наименований, проиллюстрирована 4 таблицами и содержит 14 приложений.

Основные научные положения и результаты исследования, выносимые на защиту

1. Предложены способы организации учета общего имущества многоквартирного дома.

В процессе исследования предмета, в отношении которого осуществляется деятельность управляющих организаций и ТСЖ, были выявлены методологические и законодательные пробелы в учете общего имущества.

В связи с отсутствием методики, а также по причине необходимости ведения полной и достоверной информации об имущественном комплексе собственников многоквартирного дома предложено два способа учета общего имущества многоквартирного дома (рис. 1)

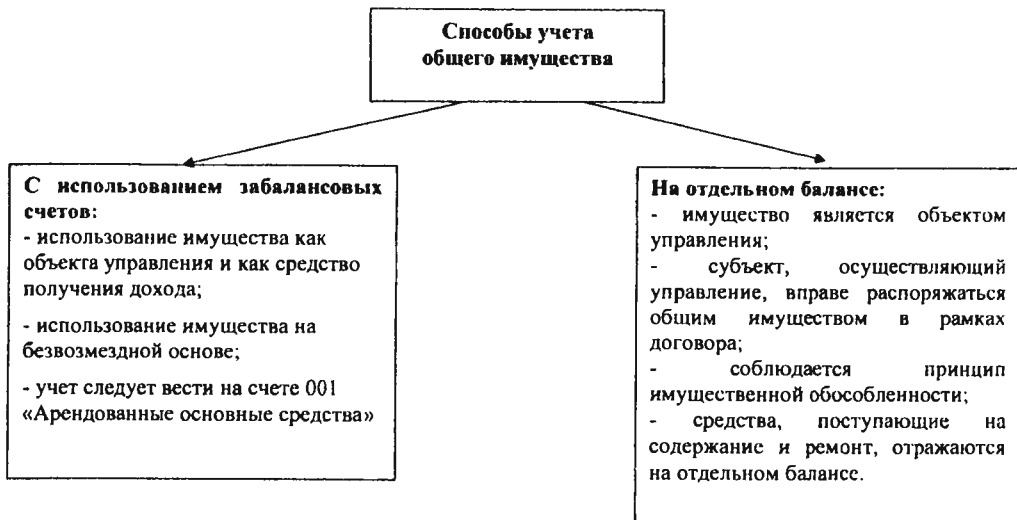


Рис. 1. Учет общего имущества собственников помещений в многоквартирном доме

2. Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета доходов и средств, поступающих в управляющие организации и ТСЖ, с учетом влияния различных факторов.

В работе проведен анализ деятельности организаций - участников рынка управления жилфондом и порядка оформления отношений данных организаций как одних из основных факторов, влияющих на организацию бухгалтерского учета. Сделано предположение о целесообразности применения договора управления либо отдельных положений договора к отношениям между ТСЖ и его членами, а также иными собственниками, не являющимися членами ТСЖ.

Проведен правовой и экономический анализ договора управления многоквартирным домом. Исследован предмет договора с позиции

бухгалтерского учета, в результате чего в целях организации аналитического учета определены основные учетные группы услуг (рис. 2).

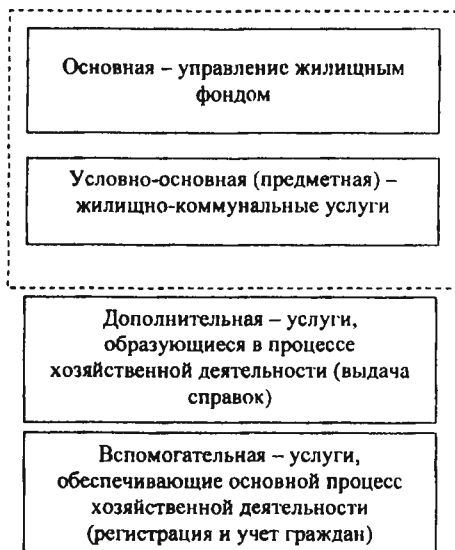


Рис. 2 Учетно-аналитические группы услуг субъектов управления жилищным фондом

Данная классификация услуг послужила основой для организации учета доходов и средств, поступающих в ТСЖ и управляющие организации, а также дала предпосылки для формирования механизма учета расходов/затрат ТСЖ и управляющих организаций.

Установлено, что учет доходов управляющих организаций во многом зависит от способа оформления договорных отношений. В работе рассмотрены две модели организации учета в зависимости от участия управляющих организаций в процессе предоставления жилищно-коммунальных услуг.

Так, в случае, если управляющая организация осуществляет лишь функции управления многоквартирным домом и организацию

предоставления жилищно-коммунальных услуг, учет в управляющих организациях осуществляется путем выделения двух основных учетных групп:

- доходы от управления многоквартирным домом;
- доходы от сопутствующих/вспомогательных услуг.

Таким образом, в учете управляющих организаций выделен, особый вид доходов - доходы от управления многоквартирным домом. В результате нами предложено вести учет доходов от управления многоквартирным домом на отдельном субсчете счета 90 «Продажи»: 90.1.1 – выручка за услуги по управлению многоквартирным домом.

Доходы от сопутствующих/вспомогательных услуг предлагается учитывать на субсчете третьего порядка счета 90 «Продажи»: 90.1.2 – выручка от сопутствующих/вспомогательных услуг.

Помимо этого выдвинуто предложение ввести субсчет четвертого порядка в зависимости от субъекта получателя услуг, т.е. физические или юридические лица, соответственно 90.1.1(2).1 – выручка, полученная от физических лиц, 90.1.1(2).2. – выручка, полученная от юридических лиц. Учет средств, поступающих от собственников/нанимателей помещений в рамках предметной группы (за жилищно-коммунальные услуги), предложено вести с использованием счета 86 «Целевое финансирование».

Выявлено, что собственные доходы организации, поступающие в общей совокупности средств, в рамках осуществления основной (обычной) деятельности составляют 10%. Данное обстоятельство обуславливает следующее предложение: осуществлять учет средств, связанных с предоставлением жилищно-коммунальных услуг на отдельном балансе с использованием счета целевое финансирование, где строка «кредиторская задолженность» содержит субстроки по каждому поставщику услуг, что обеспечит:

- документальное обособление собственных доходов управляющих организаций и средств, поступающих в оплату услуг;
- наглядность всех хозяйственных операций для потребителей услуг;
- снижение трудозатрат на формирование отчетной документации для потребителей.

Полагаем, данный механизм учета целевых средств на отдельном балансе, также применим и для ТСЖ.

Действующее законодательство РФ дает возможность управляющим организациям (как и иным субъектам управления многоквартирными домами) осуществлять весь комплекс жилищно-коммунальных услуг самостоятельно. При этом выделяются две основные классификационные группы:

- доходы от нерегулируемых видов деятельности;
- доходы от деятельности, подлежащей государственному (муниципальному) регулированию.

Учет услуг по управлению многоквартирным домом в данном случае предлагаем вести в целом (без выделения субсчетов аналитического учета) на субсчете 90.1.1.4 - доходы от оказания услуг по управлению многоквартирным домом.

В отношении организации учета доходов ТСЖ проанализированы существующие (традиционные) подходы к организации учета средств, поступающих в ТСЖ, дана их классификация:

- традиционный подход специалистов, осуществляющих научно-исследовательскую работу в области учета в ЖКХ (И. Фельдман, С. Филимонов и др.) – *традиционный исследовательский подход*. К целевым поступлениям относит все средства, поступающие в ТСЖ в рамках предоставления жилищно-коммунальных услуг;
- традиционный подход налоговых органов и Министерства финансов РФ – *традиционный официальный подход*. Основное отличие традиционного

официального подхода от традиционного исследовательского состоит в необходимости включения всех средств, поступающих в ТСЖ от потребителей жилищно-коммунальных услуг, в состав доходов, подлежащих налогообложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

На основании проведенного гносеологического и правового анализа такой формы управления, как товарищество собственников жилья выявлено, что в настоящее время согласно ЖК РФ число членов товарищества собственников жилья, создавших товарищество, должно превышать пятьдесят процентов голосов от общего числа голосов собственников помещений в многоквартирном доме, т.е. не все собственники помещений в многоквартирном доме могут быть членами товарищества.

При этом согласно п. 2 ст. 138 ЖК РФ ТСЖ обязано заключить договоры о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме с собственниками помещений в многоквартирном доме, не являющимися членами товарищества.

Данные обстоятельства легли в основу инновационных предложений по учету средств, поступающих в ТСЖ (инновационные подходы):

- инновационный подход, отражающий сложную структуру доходов ТСЖ – *инновационный - структурированный подход*. Предусматривает разделение средств, поступивших в ТСЖ на доходы от коммерческой деятельности и членские взносы (целевые поступления) и использование счетов учета продаж и целевое финансирование;

- инновационный подход, отражающий одновременно структуру доходов и цель создания ТСЖ – *инновационный структурировано - целевой подход*. Исходя из условия, что ТСЖ создается с целью управления многоквартирным домом, сделано предложение доходы ТСЖ от коммерческой деятельности, связанной с осуществлением управления не включать в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и налогу на

добавленную стоимость согласно п. 2 ст. 251 НК РФ и п.п. п.2 ст. 39 НК РФ, при этом в целях бухгалтерского учета использовать счета учета продаж.

Соответственно учетные записи в данном случае делятся на две группы:

- отражающие средства на содержание ТСЖ (с использованием счета 86 «Целевое финансирование» и счета 90 «Продажи»);
- отражающие средства по предоставлению жилищно-коммунальных услуг (с использованием счета 86 «Целевое финансирование» или на отдельном (выделенном) балансе)

Одновременно в целях формирования наиболее полной аналитической модели учета в рамках каждого рассмотренного подхода, внесено предложение, провести классификацию, как доходов, так и средств, поступающих в ТСЖ от членов на обеспечение уставной деятельности по объекту обеспечения жилищно-коммунальными услугами: жилой и нежилой фонд.

Далее был проведен анализ средств поступающих в ТСЖ от иных видов деятельности, т.е., не связанных с управлением и оказанием жилищно-коммунальных услуг. В результате чего предложено провести дифференциацию прочих доходов ТСЖ:

- доходы собственников имущества многоквартирного дома (от использования общего имущества);
- доходы ТСЖ (от использования имущества ТСЖ).

Соответственно первая группа доходов не относится к доходам ТСЖ и отражается на счетах расчеты с разными дебиторами и кредиторами либо на счете целевое финансирование по ранее рассмотренной нами схеме, либо на отдельном балансе и не подлежит налогообложению налогом на прибыль.

Вторая группа относится к доходам ТСЖ и отражается на счете продаж (прочие доходы и расходы) и направляется на содержание ТСЖ.

3. Выявлены основные учетные проблемы и предложены способы организации учета средств поступающих на проведение капитального ремонта многоквартирного дома.

В работе исследован вопрос бухгалтерского и налогового учета средств, поступивших в управляющие организации и ТСЖ для проведения капитального ремонта.

Выявлены следующие основные проблемы:

а) в соответствии с Налоговым кодексом РФ и сложившейся практикой налогообложения ТСЖ (в части осуществления хозяйственной деятельности) и управляющих организаций возникает как минимум два острых момента в области налогообложения:

- средства, полученные организациями от потребителей на проведение капитального ремонта в течение налогового (отчетного) периода подлежат налогообложению налогом на прибыль независимо от метода учета доходов и расходов для налогообложения;

- средства, полученные организацией от потребителей на проведение капитального ремонта, рассматриваются, как доходы от реализации (авансовые платежи), подлежащие обложению НДС.

б) в бухгалтерском учете возникают некоторые неясности в отношении отражения сумм, поступивших от потребителей для проведения капитального ремонта, в частности отражение в качестве доходов авансовых платежей.

Рассмотрено предложение Ю.С. Орловой («Консультационно-аналитический центр по бухгалтерскому учету и налогообложению») о целесообразности использования счета доходы, полученные в счет будущих периодов, для отражения средств, поступающих в управляющие организации и/или ТСЖ на проведение капитального ремонта общего имущества многоквартирного дома.

Дополнительно нами предложены следующие варианты организации учета и оформления отношений в части средств, поступающих на проведение капитального ремонта многоквартирного дома:

1. С использованием счета целевое финансирование, при этом необходимо:

а) включить в предмет договора условие о формировании резерва расходов на проведение капитального ремонта и/или указать, что управляющая организация не осуществляет, а обеспечивает услуги по проведению капитального ремонта;

б) обозначить, что денежные средства на проведение капитального ремонта зачисляются на специальный счет в банке;

в) установить, что по окончании договора управления, накопленные средства резерва на проведение капитального ремонта, перечисляются банком на реквизиты указанные в новом договоре управления;

г) принять решение о формировании соответствующего резерва (только для ТСЖ).

2. С использованием счетов расчетов при признании поступлений жильцов на осуществление будущих капитальных ремонтов в качестве авансовых платежей в случае выполнения всего комплекса услуг по капитальному ремонту непосредственно управляющей организацией и/или ТСЖ.

4. Предложен унифицированный механизм учета расходов/затрат при управлении многоквартирными домами, выявлены особенности бухгалтерского и налогового учета расходов ТСЖ, исходя из специфики организационно-правового статуса и отношений в ЖКХ.

В диссертационной работе проведено комплексное исследование расходов/затрат ТСЖ и управляющих организаций.

В процессе анализа затрат с позиции исторически сложившейся практики организации учета установлено, что применявшиеся ранее и применяющиеся

в настоящее время способы калькулирования и организации аналитического учета затрат, основаны на элементах котлового подхода и не обеспечивают интересы пользователей в полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности организации.

Сделано предложение по внедрению более эффективной модели построения аналитического учета и классификации расходов субъектов, осуществляющих управление многоквартирными домами табл. 1

Таблица 1

Классификация расходов в целях организации аналитического учета в субъектах управления жилфондом

№№ п/п	Наименование классификационного признака	Характеристика классификационных групп
1	по группам услуг	Классификация проводится по следующим группам услуг: основная (услуги управления), условно-основная – предметная (жилищно-коммунальные услуги), дополнительная (услуги, сопутствующие управлению) и вспомогательная (услуги, обеспечивающие основную группу). Данный классификационный элемент обеспечит формирование целостной картины о расходах, связанных с осуществлением деятельности субъекта управления жилфондом, в зависимости от выбранной модели договорных отношений.
2	по объектам учета	Обеспечивается группировка расходов по видам услуг, оказываемых субъектами управления жилищного фонда.
3	по способу формирования цены	Регулируемые (установленные соответствующим государственным / муниципальным органом и нерегулируемые (договорные).
4	по экономическим элементам	Обеспечивается классификация по экономической однородности затрат.
5	по статьям затрат	Обеспечивается классификация по назначению расходов.
6	по возможности охвата планом и периодичности возникновения	Обеспечивается классификация по признаку плановость и аварийности работ.

№, № п/п	Наименование классификационного признака	Характеристика классификационных групп
7	по месту возникновения	Обеспечивается классификация по месту возникновения затрат (ответственному подразделению).
8	по объекту обслуживания	Обеспечивается классификация по признаку жилой и нежилой фонд.

Расходы, связанные с предоставлением (оказанием) услуг, следует отражать на специальных субсчетах счетов 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы», исходя из объекта учета (вида услуг) и приведенной выше классификации.

При этом в качестве основного метода учета затрат в ЖКХ следует применять позаказный метод учета себестоимости.

Рассмотренные предложения по учету расходов в ЖКХ могут послужить основой для организации бухгалтерского учета как в управляющих организациях, так и в ТСЖ.

Далее в работе рассмотрены особенности учета расходов ТСЖ.

Методика формирования расходной части ТСЖ остается слабо разработанной и строится на сплошном отражении всех хозяйственных расходов с разбивкой по статьям сметы и видам поступления, без группировки по категориям продукта (услуг).

В этой связи в качестве информационной базы для формирования учета расходов ТСЖ, рассмотрен опыт США как страны с наиболее развитыми традициями организации учета в некоммерческих организациях. Сделано предположение, что для ТСЖ свойственны некоторые особенности, предусмотренные фондовой моделью учета в некоммерческих организациях США.

На основе базовой модели классификации расходов в ЖКХ нами были предложены следующие дополнительные группы расходов ТСЖ:

в зависимости от вида (характера) осуществляемой деятельности;

по признаку обязательности оказания услуг;

в зависимости от характера, условий осуществления и целей деятельности.

Полагаем, данная классификация обеспечит организацию аналитического учета по всем аспектам многосторонней деятельности организации.

В целом, полагаем, внедрение данной схемы бухгалтерского учета позволит обеспечить наглядность, полноту и достоверность учета всех операций, осуществляемых ТСЖ, а также устранил все противоречия в процессе формирования цен на услуги и ассортимента услуг.

Рассмотрена возможность отражения расходов, связанных с предоставлением жилищно-коммунальных услуг, иных затрат ТСЖ на определенные цели, а также, в отношении которых ТСЖ выступает в качестве субъекта, обеспечивающего выполнение соответствующих услуг на отдельном (выделенном) балансе.

Особенности организации и учета расходов управляющих организаций в рамках осуществления основной деятельности 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;
- предоставление возможности 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. При истечении срока действия договора управления управляющая организация передаст всю учетно-отчетную информацию и информационную базу другой управляющей организации (без дополнительных трудозатрат).

При этом, учет расходов на отдельном балансе, следует вести с использованием счетов учета затрат, т.к. в данном случае происходит формирование полной себестоимости услуг конечному потребителю.

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.

Учет расходов управляющих организаций на отдельном балансе является долгосрочной перспективой для организаций жилищно-коммунального хозяйства. Эта причина явилась одним из поводов исследования учета затрат управляющих организаций с использованием счета 86 «Целевое финансирование». Организация бухгалтерского учета с использованием счета целевое финансирование имеет достаточно длительную историю. Данная модель учета рекомендована Минфином РФ к использованию и применяется, начиная с 1993 года. Положительным аспектом при её реализации является тот факт, что наработана огромная практика учета средств коммунальных платежей. Однако устоявшаяся модель распространялась только на коммунальные платежи. В диссертационной

работе предложено использовать данную схему не только в отношении коммунальных расходов, но и в отношении расходов, связанных с содержанием и эксплуатацией многоквартирного дома.

5. Предложены модели построения отношений и организации учета по предоставлению коммунальных услуг, исходя из необходимости формирования экономически обоснованной стоимости продукта (услуги).

В рамках диссертационного исследования выявлено, что основной проблемой учета коммунальных услуг является неопределенность в отношении объекта (состава) услуг. В настоящее время складывается ситуация, при которой:

- действующее законодательство однозначно вменяет в обязанности ТСЖ и управляющих организаций деятельность по осуществлению комплекса мероприятий, связанных с доставкой коммунальных ресурсов до потребителя, в том числе обеспечение покупки ресурсов у ресурсоснабжающих организаций и обеспечение прохождения коммунальных ресурсов по внутридомовым сетям (видимо именно в этот момент коммунальный ресурс должен преобразоваться в коммунальную услугу);

- при возложении на управляющие организации и ТСЖ комплекса действий по оказанию коммунальных услуг механизм формирования стоимости услуг не обеспечивает формирование экономически обоснованных цен (тарифов), т.к. услуги предоставляются по цене покупки коммунального ресурса, а стоимость услуг по передаче коммунальных ресурсов через внутридомовые сети включается в общую массу расходов на содержание и эксплуатацию общего имущества многоквартирного дома и не относится на стоимость конкретного вида коммунальных услуг.

Таким образом, существующий подход противоречит общим экономическим принципам формирования цены конечного продукта и ведет

к котловому учету доходов и расходов совершенно неравнозначных видов деятельности, что влечет за собой утрату четкого объекта учета.

На основании проведенного анализа нами предложено на законодательном уровне предусмотреть возможность реализации в сфере предоставления коммунальных услуг потребителям следующих положений:

- обязать ТСЖ, управляющие организации (иные субъекты, оказывающие коммунальные услуги непосредственно жильцам многоквартирного дома) формировать и защищать свой собственный тариф на коммунальные услуги, включающий в себя расходы организаций на покупку коммунального ресурса (по покупному тарифу ресурсоснабжающих организаций для граждан), расходы организаций, связанные с транспортировкой ресурса по внутридомовым сетям, и расходы, связанные со сбытом коммунальных услуг гражданам (представление квитанций, сбор денежных средств т.п.), а также предусмотреть рентабельность коммунальных услуг. При этом учет затрат, связанных с оказанием коммунальных услуг (включая затраты на покупку ресурса, передачу ресурса по внутридомовым сетям и сбыт ресурса) следует осуществлять на соответствующем субсчете счета 20 «Основное производство»;

- установить, что коммунальные услуги включают в себя деятельность по доставке коммунального ресурса до потребителя, т.е. услуги по эксплуатации, обслуживанию и ремонту внутридомовых сетей, а также комплекс мероприятий, обеспечивающих сбыт коммунальных услуг по каждому виду ресурса, кроме того, в целях формирования единого центра ответственности за коммунальные услуги возложить на управляющие организации или ТСЖ ответственность за предоставление коммунальных услуг и коммунальных ресурсов в целом. В данном случае возникает дополнительный объем работ субъекта управления, который должен формировать стоимость конкретной услуги, следовательно, в стоимость коммунальных услуг, также включаются расходы, связанные с

представлением интересов собственников многоквартирного дома в отношении всех ресурсоснабжающих организаций, стоимость же коммунальных ресурсов не включается в состав коммунальных услуг и не относится к расходам субъектов управления. Исходя из сделанного предложения, бухгалтерский учет затрат по передаче коммунальных ресурсов по внутридомовым сетям следует осуществлять на специальном субсчете счета 20 «Основное производство». Затраты, связанные с обеспечением сбыта коммунальных услуг и ресурсов, следует отражать на специальном субсчете счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета 20 «Основное производство». Полагаем, данный вариант в полном объеме отразит существующую правовую и экономическую природу управления в жилищно-коммунальном хозяйстве;

- установить, что коммунальные услуги включают в себя комплекс услуг по передаче коммунальных ресурсов по внутридомовым сетям до потребителя, при этом ответственность за качество самого ресурса и, соответственно, выставление счетов, сбор денежных средств с жильцов осуществляет ресурсоснабжающая организация самостоятельно, либо привлекает для данных целей управляющие организации и/или ТСЖ. В данном случае управляющая организация и/или ТСЖ является представителем ресурсоснабжающих организаций, обеспечивающим сбор платы за потребленные ресурсы и оказанные услуги. Следовательно бухгалтерский учет затрат, связанных с оказанием коммунальных услуг (услуг по передаче коммунального ресурса по внутридомовым сетям) следует осуществлять на специальном субсчете счета 20 «Основное производство», учет затрат, связанных представлением интересов ресурсоснабжающих организаций следует осуществлять на специальном субсчете счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с субсчетом 90.2. «Себестоимость продаж». При этом учет коммунального

ресурса у субъектов управления ведется на забалансовых счетах. (Обороты по забалансовому счету проводятся одним днем в момент снятия показаний приборов учета).

Далее в работе проведен анализ в области бухгалтерского учета коммунальных ресурсов.

В процессе анализа выявлено то обстоятельство, что в настоящее время, несмотря на нормы действующего законодательства и правовую природу коммунальных ресурсов их учет ведется с использованием счета основное производство в корреспонденции со счетом расчеты с поставщиками и подрядчиками. В диссертационной работе высказано мнение о необходимости изменения существующего порядка учета коммунальных ресурсов и их отражения на счетах материалы или товары.

**Основные положения диссертационного исследования
отражены в следующих научных публикациях**

Статьи в изданиях, рекомендованных экспертным советом ВАК РФ

1. *Чигрина И.Н.* Расходы субъектов управления жилфондом в жилищно-коммунальном хозяйстве // Аудит и финансовый анализ, 2007. № 3. – 0,58 п. л.
2. *Чигрина И.Н.* Расходы управляющих организаций ЖКХ в рамках осуществления уставной деятельности // Аудит и финансовый анализ, 2007. № 5. – 0,43 п. л.
3. *Чигрина И.Н.* Особенности формирования доходной части управляющих организаций // Аудит и финансовый анализ, 2008. № 2. – 0,24 п. л.
4. *Коновалова И.Р. Чигрина И.Н.* Учет общего имущества многоквартирного дома у управляющей организации и ТСЖ // Известия Уральского государственного экономического университета, 2008. № 6. 0,27/0,13 п. л.

Статьи, тезисы докладов в прочих изданиях

1. *Коновалова И.Р., Чигрина И.Н.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов ТСЖ // Журнал руководителя и главного бухгалтера ЖКХ, 2006. № 10. – 0,48/0,24 п. л.
2. *Чигрина И.Н.* Бухгалтерский учет в ТСЖ в отношении предоставления коммунальных услуг // IX Региональная научная конференция. Ч. 2. Апатиты: Изд-во Петрозаводский государственный университет, 2006 – 0,042 п. л.
3. *Чигрина И.Н.* Бухгалтерский и налоговый учет средств на капитальный ремонт многоквартирного дома // Журнал руководителя и главного бухгалтера ЖКХ, 2007. № 3. – 0,42 п. л.
4. *Чигрина И.Н.* Особенности бухгалтерского учета расходов товариществ собственников жилья // Конкурентоспособность территорий и предприятий меняющейся России. Ч. 2. Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2007. – 0,037 п. л.
5. *Чигрина И.Н.* Особенности бухгалтерского учета коммунальных услуг // Журнал руководителя и главного бухгалтера ЖКХ, 2008. № 1. – 0,47 п. л.

Содержание диссертационной работы

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА.1 Особенности влияния отраслевой и гражданско-правовой специфики отношений хозяйствующих субъектов при управлении многоквартирными домами на организацию бухгалтерского учета

- 1.1 Способы и субъекты управления многоквартирным домом
- 1.2 Структурный анализ договора управления многоквартирным домом с гражданско-правовой и бухгалтерской позиций
- 1.3 Особенности порядка учета общего имущества многоквартирного дома

ГЛАВА.2 Особенности учета доходов в бухгалтерском и налоговом учете товариществ собственников жилья и управляющих организаций жилищно-коммунального хозяйства

- 2.1. Особенности учета доходов и средств, поступающих в товарищества собственников жилья
- 2.2. Особенности формирования доходной части управляющих организаций и учета доходов управляющих организаций
- 2.3. Бухгалтерский и налоговый учет средств, поступивших в управляющие организации и товарищества собственников жилья, для проведения капитального ремонта общего имущества многоквартирного дома

ГЛАВА.3 Особенности учета расходов в бухгалтерском и налоговом учете товариществ собственников жилья и управляющих организаций жилищно-коммунального хозяйства

- 3.1. Расходы субъектов управления жилищным фондом
- 3.2. Особенности учета расходов в товариществах собственников жилья
- 3.3 .Особенности организации и учета расходов управляющих организаций в рамках осуществления основной деятельности
- 3.4 . Особенности бухгалтерского учета коммунальных услуг

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

Подписано в печать 02.06.2008

Формат бумаги 60 х 84 1/16. Бумага для множительных аппаратов.

Печать плоская.

Печ. л. 1,62.

Заказ №

Тираж 100 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета
620219, г.Екатеринбург, ул. 8Марта/Народной Воли, 62/45

10-2