

УДК 631.1:332.872.4(476)

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СТРОИТЕЛЬСТВО ЖИЛЫХ ДОМОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ И ПРИМЕНЕНИЯ МСФО

С.Ю. Щербатюк

УО «Гродненский государственный аграрный университет»,
г. Гродно, Республика Беларусь

(Поступила в редакцию 26.06.2012 г.)

Аннотация. На основании обзора действующих нормативных актов и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности автор обосновывает необходимость идентификации строящегося жилья сельскохозяйственных организации как инвестиционной недвижимости, а в процессе реализации жилья работникам организации – как долгосрочных активов, предназначенных для продажи. Автор излагает методологический подход к отражению данных видов активов на счетах бухгалтерского учета и указывает на необходимость разработки соответствующего стандарта по бухгалтерскому учету.

Summary. Based on a review of existing regulations and international standards of accounting and financial reporting, the author justifies the need for the identification of agricultural organization as housing investment property and in the process of selling housing workers organization as long-term assets available for sale. The author lays out the methodological approach to deal with these types of assets in the accounts and points to the need to develop the appropriate standard on accounting

Введение. В соответствии с главой 7 Указа Президента Республики Беларусь от 1 августа 2011 г. № 342 «О государственной программе устойчивого развития села на 2011-2015 годы» определены мероприятия по развитию социальной сферы села. В частности, за 5 лет предусматривается построить 20 тыс. жилых домов (квартир), из них для работников социально-культурной сферы – 0,95 тыс. При этом в сельскохозяйственных организациях Брестской области будет построено 4 тыс. жилых объектов, Витебской – 2,7 тыс., Гомельской – 4,25 тыс., Гродненской – 2,6 тыс., Минской – 4,2 тыс. и Могилевской области – 2,3 тыс.

Для реализации планов строительства и ввода в эксплуатацию жилых домов (квартир) в сельскохозяйственных организациях на основании Указа Президента Республики Беларусь от 2 сентября 1996 г. № 346 «О некоторых мерах по развитию жилищного строительства на селе» (с изменениями и дополнениями в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 30 апреля 2010 г. № 212) предусмотрено выделение кредитных средств ОАО «Белагропромбанк» на строитель-

ство жилых помещений по утвержденным Министерством архитектуры и строительства типовым проектам, а также на реконструкцию жилых помещений и объектов под жилые помещения, ремонт пустующих индивидуальных жилых домов (квартир), оплату услуг, связанных с государственной регистрацией недвижимого имущества для следующих категорий субъектов хозяйствования:

1. сельскохозяйственным организациям, иным юридическим лицам, осуществляющим строительство жилья на селе для граждан, проживающих и работающих в сельской местности, в том числе в организациях агропромышленного комплекса;

2. сельскохозяйственным организациям, находящимся в населенных пунктах с численностью населения до 20 тыс. человек, для их работников в этих населенных пунктах;

3. юридическим лицам, имеющим филиалы либо иные обособленные подразделения, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству сельскохозяйственной продукции, находящиеся в населенных пунктах с численностью населения до 20 тыс. чел., у которых выручка от ее реализации составляет не менее 50% общей суммы выручки каждого из этих филиалов либо иных обособленных подразделений, для работников этих филиалов либо иных обособленных подразделений в таких населенных пунктах.

В соответствии с Указом № 346 финансирование строительства жилых домов сельскохозяйственных организаций осуществляется: 95% – за счет кредитных ресурсов; 5% – за счет средств самих сельскохозяйственных организаций (заказчиков).

Этим же Указом (согласно пункту 2) сельскохозяйственным организациям рекомендовано продавать либо безвозмездно передавать работникам жилые дома (квартиры), не завершённые строительством, финансирование которых осуществлялось за счет средств этих организаций и кредитов банков.

Такие законодательные решения ставят перед бухгалтерским учетом сельскохозяйственных организаций ряд вопросов, требующих детального раскрытия. В частности, речь идет о проблемах идентификации жилых домов как специфического вида долгосрочных активов, их оценки с учетом заёмного финансирования затрат на их создание и возможности последующей их продажи, а также отражения на счетах бухгалтерского учета указанных операций.

Наличие обозначенных проблем указывает на актуальность проводимого исследования.

Цель работы состоит в определении идентификационных признаков жилых домов как специфического вида долгосрочных активов,

а также обоснование методики их оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по их созданию и последующей продаже.

Объектом исследования выступают операции, связанные с созданием и реализацией жилых домов сельскохозяйственных предприятий Республики Беларусь, а предметом – методология оценки и отражения на счетах бухгалтерского учета указанных операций.

Материал и методика исследований. Исследование основано на обобщении положений специальных нормативно-правовых актов по отражению в бухгалтерском учете операций с основными средствами и вложениями в долгосрочные активы, а также рекомендаций международных стандартов финансовой отчетности, в том числе IAS № 2, № 16, № 17, № 40, IFRS № 5.

Результаты исследований и их обсуждение. Изучая проблему идентификации жилых домов для отражения их в составе долгосрочных активов, следует исходить из целевого назначения данного актива. В целях решения данного вопроса обратимся к международным стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МСФО), согласно которым к различным видам имущества (собственности) применяются различные виды учета в зависимости от их текущего и будущего использования и права собственности (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация имущества для отражения в учете

Тип собственности	Номер стандарта	Название стандарта	Оценка
1	2	3	4
Объекты собственности, используемые для собственных нужд	МСФО (IAS) 16	Основные средства (см. также МСФО (IAS) 20 Правительственные субсидии)	Фактическая стоимость или переоценка
Собственность в процессе строительства (включая инвестиционную)	МСФО (IAS) 16	Основные средства (см. также МСФО (IAS) 23 Затраты по займам)	Фактическая стоимость
Инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Фактическая или справедливая стоимость
Собственность, используемая под операционную аренду, классифицируемую как инвестиционная собственность	МСФО (IAS) 40	Инвестиционная собственность	Справедливая стоимость (учитывается как финансовая аренда в соответствии с МСФО (IAS) 17).
Собственность, удерживаемая по финансовой аренде	МСФО (IAS) 17	Аренда. Используемые для собственных нужд – МСФО (IAS) 16, инвестиционная собственность – МСФО (IAS) 40.	Справедливая или дисконтируемая стоимость минимальных арендных платежей, в зависимости от того, какая стоимость ниже

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Торговая собственность - собственность, (включая инвестиционную собственность), предназначенная для продажи в процессе осуществления обычной хозяйственной деятельности или в процессе застройки или реконструкции для этой цели.	МСФО (IAS) 2	Запасы (Собственность, удерживаемая для продажи, которая удовлетворяет критериям МСФО (IFRS) 5, должна учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 5 – см. ниже. В обычной хозяйственной деятельности не применяется).	Фактическая себестоимость или чистая стоимость реализации, в зависимости от того, какая величина меньше.
Собственность, удерживаемая для продажи или включенная в ликвидационную группу, удерживаемую для продажи	МСФО (IFRS) 5	Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность	Балансовая или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (в зависимости от того, что меньше)

Примечание: источник информации [1]

Таким образом, жилые дома в процессе строительства, а также сдачи внаем жильцам как объекты учета в сельскохозяйственных организациях должны идентифицироваться как объекты инвестиционной недвижимости. В случае же их продажи жильцам – как долгосрочные активы, предназначенные для продажи.

Для определения стоимости жилых домов как объекта строительства следует руководствоваться Инструкцией о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденной постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 г. № 10.

Учетная стоимость жилых домов как объекта строительства в бухгалтерском учете – это совокупность затрат инвестора на строительство, отраженных в бухгалтерском учете и образующих первоначальную стоимость объекта строительства. При этом следует различать затраты на строительство, увеличивающие стоимость объекта строительства, и затраты, ее не увеличивающие.

С 1 января 2012 г. вступил в силу Указ Президента Республики Беларусь от 11 августа 2011 г. № 361 «О совершенствовании порядка определения стоимости строительства объектов и внесении изменений в некоторые указы Президента Республики Беларусь», в соответствии с которым сметная документация на строительство жилых домов независимо от источников финансирования разрабатывается на основании нормативов расхода ресурсов.

На основании сметной документации формируется неизменная договорная цена на строительство жилых домов (в том числе этапов

работ по строительству). Следует учитывать, что превышение (снижение) фактической стоимости подрядных работ по отношению к неизменной договорной цене на строительство жилых домов при достижении потребительских и качественных характеристик этих объектов в соответствии с проектной документацией относится на финансовые результаты деятельности подрядчика.

Одновременно при снижении фактической стоимости подрядных работ, выполняемых при строительстве жилых домов для граждан, осуществляющих строительство жилых помещений с государственной поддержкой, подрядчик возвращает заказчику денежные средства, не использованные на цели строительства.

Необходимо разграничивать затраты, увеличивающие стоимость объекта строительства, на предусмотренные сводным сметным расчетом и не предусмотренные.

В частности, к первой группе затрат относятся затраты, включаемые в соответствии с установленным порядком в сводный сметный расчет. К затратам второй группы относятся затраты, не включаемые в сводный сметный расчет, но увеличивающие учетную стоимость объекта строительства. В частности, к ним можно отнести: проценты по кредитам и займам, привлекаемым подрядчиком при соблюдении условий договора строительного подряда, заключенного в соответствии с законодательством; суммы налога на добавленную стоимость, относимые в установленном порядке на стоимость объекта строительства; затраты на управление строительством, оплата услуг инженера (инженерной организации) по договору об оказании инженерных услуг;

Бухгалтерский учет затрат на строительство жилых домов независимо от способа производства строительных работ осуществляется на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». До окончания строительства затраты, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и увеличивающие стоимость объекта строительства, составляют в бухгалтерском учете стоимость незавершенного строительства.

Для отражения хозяйственных операций на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» следует руководствоваться постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – Инструкция № 50), которое вступило в силу с 01.01.2012 г.

Поскольку жилые дома как объекты учета в сельскохозяйственных организациях должны рассматриваться как объекты инвестицион-

ной недвижимости, то в процессе строительства они подлежат учету на счете 08 субсчете 2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости». Аналитический учет по затратам, связанным с приобретением и созданием инвестиционной недвижимости должен быть организован по каждому приобретаемому или создаваемому объекту инвестиционной недвижимости.

Бухгалтерский учет незавершенного строительства жилых домов ведется по фактическим затратам нарастающим итогом до ввода объекта в эксплуатацию или полного производства соответствующих работ.

Формирование затрат на счете 08 субсчете 2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости» начинается с даты начала строительства. Однако до начала строительства могут возникать предварительные организационные расходы, в том числе на проектные и изыскательские работы (например, получение разрешения на производство строительных работ, выдаваемого органами Государственного строительного надзора; утверждение проектно-сметной документации; получение заключения государственной вневедомственной экспертизы по проектно-сметной документации). Такие расходы учитываются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а с даты начала выполнения работ произведенные расходы включаются в состав затрат по незавершенному строительству записью по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов».

В бухучете будут произведены следующие записи (таблица 2).

Таблица 2 – Отражение на счетах бухгалтерского учета предварительных расходов на создание объектов недвижимости

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
В августе: Приняты проектные и изыскательские работы (разбивочные работы, газоснабжение) к учету на основании акта приемки-сдачи	97	60
В октябре: Расходы на выполнение проектных и изыскательских работ включаются в состав затрат по незавершенному строительству	08/2	97
В ноябре: Приняты работы на осуществление технического надзора по объекту на основании акта	08/2	60

Примечание: источник – собственная разработка на основе нормативных источников

При подрядном способе строительства стоимость строительных работ, выполненных подрядчиком и принятых заказчиком к оплате, отражается по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в

корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Приемка выполненных строительных работ производится на основании акта сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (форма С-2), форма которого установлена Постановлением Минстройархитектуры РБ от 29.04.2011 г. № 13 (в редакции постановления от 20.10.2011 г. № 50).

Учетная стоимость жилых домов как объекта строительства будет формироваться на основании стоимости выполненных работ согласно Справке (форма С-3) и Акту сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (форма С-2).

Кроме того, при формировании учетной стоимости жилых домов у заказчика – сельскохозяйственной организации – следует учитывать источник финансирования их строительства. Поскольку для финансирования строительства жилых домов сельскохозяйственными организациями выделяются кредитные ресурсы, то в соответствии с п. 11 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.12.2001 г. № 118 с учетом последних изменений от 25.06.2010 г. № 77 (далее – Инструкция № 118), в первоначальную стоимость объектов следует включать сумму фактических затрат на их сооружение, включая в том числе проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам).

В бухгалтерском учете будут произведены следующие записи (таблица 3).

Таблица 3 – Отражение на счетах бухгалтерского учета расходов на создание объектов недвижимости

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость выполненных строительных работ организацией-подрядчиком по объекту на основании справок формы С-3	08/2	60
Отражена сумма начисленных процентов за пользование кредитными ресурсами в соответствии с Указом № 346	08/2	67

Примечание: источник – собственная разработка на основе нормативных источников

При принятии законченных строительством жилых домов сельскохозяйственной организацией составляется акт о приеме-передаче основных средств по форме, установленной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции

о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

Сформированная первоначальная стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету жилых домов как объектов инвестиционной недвижимости отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» субсчет 1 «Инвестиционная недвижимость» и кредиту счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

В бухучете будут произведены следующие записи (таблица 4).

Таблица 4 – Принятие к учету объектов недвижимости

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Отражена первоначальная стоимость объекта на основании акта о приеме-передаче основных средств формы ОС-1	03/1	08/2

Примечание: источник – собственная разработка на основе нормативных источников

Нужно отметить, что жилые дома как объекты недвижимости, подлежат в соответствии с законодательством государственной регистрации. При этом возникают случаи, когда капитальные вложения закончены, оформлены документы о приемке жилых домов в эксплуатацию, они фактически эксплуатируются до государственной регистрации права собственности и других вещных прав на них. Тогда жилые дома принимаются к бухгалтерскому учету в качестве объектов инвестиционной недвижимости с отражением на отдельном субсчете к счету 03 «Доходные вложения в материальные активы». После удостоверения произведенной государственной регистрации права собственности на недвижимое имущество в установленном законодательством порядке указанные объекты основных средств отражаются на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы» субсчете 1 «Инвестиционная недвижимость» в составе собственных объектов. При этом в соответствии с п. 11 Инструкции № 118 платежи за регистрацию прав на жилые дома, произведенные после принятия их к бухгалтерскому учету в качестве объектов недвижимости, не признаются затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта. В соответствии с новой классификацией доходов и расходов в бухгалтерском учете в связи с постановлением Минфина № 50, такие расходы следует признавать как прочие (связанные с инвестиционной деятельностью) и относить в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 4 «Прочие расходы».

Строительство жилых домов, как правило, связано с созданием наружных инженерных сетей и сооружений водоснабжения, канализации, теплоснабжения, газоснабжения. Следует учитывать, что стоимость наружных инженерных сетей и сооружений не увеличивает учетную стоимость основного объекта строительства – жилых домов.

При создании наружных инженерных сетей и сооружений сельскохозяйственная организация как заказчик может передать их специализированным эксплуатирующим организациям или оставить у себя на балансе в качестве отдельного объекта учета основных средств.

Инженерные сети и сооружения на баланс эксплуатирующих организаций передаются как сумма затрат по их строительству. При этом оформляется акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры, новая форма которого утверждена 24 ноября 2011 г. постановлением Минстройархитектуры РБ от 20.10.2011 № 50.

Эксплуатирующие организации на основании полученных документов оформляют акт о приеме-передаче объекта основных средств типовой формы ОС-1 в соответствии с Постановлением Минфина Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

При передаче наружных инженерных сетей и сооружений сельскохозяйственная организация как инвестор производит в своем бухгалтерском учете записи в зависимости от права собственности на жилые дома как объекты строительства на основании Инструкции № 10 (таблица 5).

Таблица 5 – Отражение на счетах бухгалтерского учета расходов по созданию и передаче инженерных сооружений

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
На стоимость инженерных сетей и сооружений, переданных сторонним организациям на обслуживание		
если является собственником	08/2	60
	83	08/2
если не является собственником	86	08/2

Примечание: источник – собственная разработка на основе нормативных источников

В случае принятия решения о передаче жилых помещений, построенных в сельскохозяйственных организациях, в собственность граждан на условиях продажи или безвозмездной передачи законченный строительством объект будет учитываться у сельскохозяйственной организации в соответствии с постановлением Минфина № 50 по дебету счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» в корреспонденции с кредитом счета 08 субсчет 2 по сумме всех затрат. Согласно Инструкции № 10 сумма средств, израсходованных на возведение такого объекта, вложениями во внеоборотные активы не является.

При выбытии долгосрочных активов, предназначенных для реализации, их стоимость отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации».

Заключение. Исследование показало, что регламентация учета жилых домов как специфического вида долгосрочных активов определена в части их оценки и документального оформления. Однако отсутствует специальный нормативный акт, позволяющий идентифицировать данный вид актива.

Руководствуясь нормами МСФО, мы считаем, что строящееся жилье сельскохозяйственных организаций следует идентифицировать как инвестиционную недвижимость (IAS 40 «Инвестиционная собственность»), а в процессе продажи жилья работникам организации – как долгосрочные активы, предназначенные для продажи (IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»). Мы обратили внимание также на то, что, хотя новым планом счетов на счете 03 субсчет для отражения инвестиционной недвижимости предусмотрен, счет, на котором учитывается начисленная амортизация по таким объектам, не предусмотрен.

Основываясь на результатах проведенного исследования, считаем, что назрела объективная необходимость разработки на законодательном уровне специального стандарта по бухгалтерскому учету долгосрочных активов и инвестиционной недвижимости.

ЛИТЕРАТУРА

Инвестиционная собственность : учеб. пособие по МСФО / «ПрайвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза» [Электронный ресурс]. - 2007. - Режим доступа : <http://www.accountingteb.ru>. - Дата доступа : 20.01.2012.