

М.Н. Семиколенова

Бухгалтерский и налоговый учет источников финансирования капитального строительства

Значительные изменения, произошедшие в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета операций по капитальному строительству, а также различия в отражении названных операций для целей исчисления налога на прибыль требуют их систематизации и дополнительного пояснения. Данная статья посвящена особенностям бухгалтерского и налогового учета источников финансирования капитального строительства, которые являются наиболее важными и одновременно наиболее сложными объектами учета строительных организаций.

Источники финансирования капитального строительства можно подразделить на три группы.

Во-первых, к собственным средствам инвесторов, используемым в качестве источника капитального строительства, относятся амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, а также часть чистой прибыли.

Амортизационные отчисления по основным средствам являются основным источником финансирования капитального строительства у действующих организаций. Учет наличия и использования амортизационных отчислений не находит непосредственного отражения на счетах бухгалтерского учета. Установленный порядок учета амортизации основных средств на счете 02, отражаемый в балансе как счет, регулирующий стоимость основных средств, не позволяет отражать амортизацию в форме источника капитального строительства.

Учет нераспределенной прибыли организации осуществляется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Системный контроль за величиной нераспределенной прибыли, израсходованной в целях финансирования капитального строительства, осуществляется с помощью субсчетов, открываемых к счету 84.

Во-вторых, к источникам финансирования, приравненным к собственным средствам, относятся суммы страховых возмещений, получаемых организациями в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с основными средствами и объектами строительства, бюджетные ассигнования.

Учет бюджетных средств, полученных на финансирование капитального строительства, осуществляется в соответствии с положением

по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000).

Для принятия организацией бюджетных средств к учету необходимо выполнение условий предоставления этих средств и наличие подтверждения в получении государственной помощи (уведомления о бюджетных ассигнованиях, лимитов бюджетных обязательств, актов приемки-передачи ресурсов и иных соответствующих документов).

Списание бюджетных средств на финансирование капитальных расходов производится на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих, согласно действующим правилам амортизации, или в течение периода признания расходов, связанных с выполнением условий предоставления бюджетных средств на приобретение внеоборотных активов, не подлежащих амортизации. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как внереализационные доходы.

Таким образом, схема бухгалтерских записей при получении бюджетных средств на финансирование строительства объектов будет следующей:

Дебет 76 – Кредит 86 – приняты к учету бюджетные средства;

Дебет 51,08, 10 – Кредит 76 – получены бюджетные средства на финансирование капитального строительства в виде денежных средств, основных средств, материальных ценностей и т.п.;

Дебет 08 – Кредит 10,70, 69 ... – отражены расходы, связанные с возведением объекта строительства;

Дебет 01 – Кредит 08 – отражается первоначальная стоимость вводимого в эксплуатацию объекта;

Дебет 86 – Кредит 98 – одновременно с вводом объекта сумма полученных бюджетных средств списывается;

Дебет 98 – Кредит 91 – в течение срока полезного использования или признания произведенных расходов доходы будущих периодов списываются на финансовые результаты.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) не учитываются. При этом налогоплательщики-получатели обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений. Исполненные не по целевому назначению средства для целей налогообложения включаются в состав внереализационных доходов.

На финансирование капитального строительства также могут быть использованы средства, выплачиваемые органами страхования в виде страхового возмещения потерь по объектам основных средств от аварий и стихийных бедствий, которые отражаются в учете в следующем порядке:

Дебет 01/выб – Кредит 01 – списан с баланса объект основных средств;

Дебет 02 – Кредит 01 /выб – списана сумма амортизации;

Дебет 94 – Кредит 01/выб – отражена остаточная стоимость основного средства;

Дебет 94 – Кредит 19 – отражена сумма НДС по недостающим объектам, если недостача выявлена до возмещения НДС;

Дебет 94 – Кредит 68 – отражена сумма НДС по недостающим объектам, если недостача выявлена после возмещения НДС;

Дебет 91/2 – Кредит 94 – произведена запись на сумму убытка в результате утраты объектов основных средств;

Дебет 76 – Кредит 94 – определена сумма убытков, списываемых за счет сумм страхового возмещения, причитающегося от страховых организаций;

Дебет 51 – Кредит 76 – отражено получение денежных средств от страховой компании.

В-третьих, к заемным средствам относятся средства, временно привлекаемые от других юридических и физических лиц в форме займов и кредитов банков. Учет кредитов и займов, полученных для целей приобретения или создания объектов основных средств, осуществляется в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01).

Затраты по полученным кредитам и займам, непосредственно относящиеся к приобретению или строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации при условии возможного получения в будущем экономических выгод или необходимости данного актива для управленческих нужд организации.

Затраты по полученным кредитам и займам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на текущие активы организации.

Включение затрат по полученным кредитам и займам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производится при наличии следующих условий: возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива; фактическое начало работ, связанных с формированием инвестиционного актива и наличием фактических затрат по займам и кредитам или обязательствам по их осуществлению.

При прекращении работ, связанных со строительством инвестиционного актива в течение срока, превышающего три месяца, включение затрат по полученным кредитам и займам, использованным для формирования указанного актива, приостанавливается. В этом случае затраты относятся на текущие расходы.

Если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке.

Включение затрат по полученным кредитам и займам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса. Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, но на нем начаты фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, то включение затрат по предоставленным кредитам и займам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Таким образом, кредиты банка на финансирование капитального строительства учитываются в бухгалтерском учете организаций в зависимости от сроков, на которые они получены, по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счетов 66 или 67.

Однако следует учитывать, что в соответствии со ст. 257 НК РФ начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам для целей исчисления налога на прибыль не включаются в первоначальную стоимость объекта.