

Учет расходов на капитальное строительство

В бюджетных организациях капитальное строительство осуществляется хозяйственным (собственными силами) или подрядным способами.

Расходы на капитальное строительство учитываются на разных субсчетах в зависимости от источников его финансирования.

В материале рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на капитальное строительство за счет бюджетных средств и средств, получаемых от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

Субсчета по учету расходов на капитальное строительство

Субсчет 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»

Расходы на новое строительство, реконструкцию и достройку зданий и сооружений за счет средств бюджета независимо от способа ведения строительных и монтажных работ учитываются на субсчете 203 (п. 7 Инструкции о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 31.12.2009 г. № 157, далее – Инструкция № 157).

В течение года по дебету субсчета 203 учитываются произведенные фактические расходы нарастающим итогом с начала года.

По мере принятия объекта законченного строительства в эксплуатацию сумма произведенных фактических расходов списывается по кредиту субсчета 203 в дебет субсчетов, предназначенных для учета бюджетного финансирования капитальных вложений.

Если сумма фактических расходов превышает остаток источника финансирования, списание расходов производится в сумме, равной остатку источника финансирования.

Законченные и принятые в эксплуатацию объекты на основании актов сдачи-приемки приходятся в качестве объектов основных средств.

Если источник финансирования превышает сумму фактических расходов, после списания расходов остаются источники финансирования по кредиту субсчетов 231 «Финансирование из бюджета

капитальных вложений», 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений» (п. 21 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина от 10.03.2010 г. № 22, далее – Инструкция № 22).

Расходы по незаконченным и законченным, но не принятым в эксплуатацию объектам в конце финансового года не списываются и отражаются по субсчету 203 в следующем отчетном периоде (п. 7 Инструкции № 157).

Аналитический учет расходов по капитальным вложениям по субсчету 203 ведется в книге учета ассигнований, кассовых и фактических расходов формы 294 (приложение 20 к постановлению Минфина от 08.02.2005 г. № 15 «Об утверждении Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета бюджетными организациями и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации», далее – постановление № 15).

При выполнении работ хозяйственным способом аналитический учет организуется по каждому объекту капитальных вложений в разрезе подразделений бюджетной классификации в соответствии с утвержденной бюджетной сметой, а при подрядном способе выполнения работ – по каждому объекту капитальных вложений (п. 7 Инструкции № 157).

Данные аналитического учета расходов по капитальным вложениям используются для составления отчета об исполнении бюджетной сметы на ка-

питальное строительство формы 3 согласно приложению 4 к Инструкции № 22.

Субсчет 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения»

В соответствии с п. 12 Инструкции № 157 затраты на новое строительство, реконструкцию, осуществляемые за счет доходов от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, независимо от способа ведения строительных и монтажных работ учитываются на субсчете 212.

В течение года по дебету субсчета 212 учитываются произведенные затраты нарастающим итогом с начала года.

По мере принятия объекта законченного строительства в эксплуатацию сумма произведенных затрат списывается по кредиту субсчета 212 в дебет субсчетов, предназначенных для учета источников финансирования капитальных вложений.

Законченные и сданные в эксплуатацию объекты на основании актов сдачи-приемки приходятся в качестве объектов основных средств.

Расходы по незаконченным и законченным, но не принятым в эксплуатацию объектам в конце финансового года не списываются и отражаются по субсчету 212 в следующем финансовом году.

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Приняты выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы за счет бюджетных средств (на основании акта сдачи-приемки работ)	203	150
2	Приняты выполненные подрядчиком строительно-монтажные работы за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности (на основании акта сдачи-приемки работ)	212	150

Примечание. Бухгалтерские записи по операциям 1, 2 соответствуют пп. 8, 19 приложения к Инструкции № 157, а также п. 7 Инструкции № 157

Аналитический учет по субсчету 212 ведется на многографных карточках формы 283 согласно приложению 31 к постановлению № 15.

Учет расходов на капитальное строительство при подрядном способе выполнения работ

В таблице 1 приведены бухгалтерские записи по учету расходов на капитальное строительство

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Списание оборудования к установке и строительных материалов на строительство объекта при осуществлении строительства за счет бюджетных средств	203	040, 041
2	Списание оборудования к установке и строительных материалов на строительство объекта при осуществлении строительства за счет внебюджетных средств	212	040, 041
3	Утвержден отчет об израсходованных суммах подотчетного лица по командировке и по другим расходам	203, 212	160
4	Акцептованы счета за электроэнергию, воду и другие услуги	203, 212	150
5	Начислена заработная плата персоналу организации, занятому на строительстве объекта	203, 212	180
6	Начислены взносы в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения Республики Беларусь, БРУСП «Белгосстрах» (по установленным тарифам от фонда оплаты труда)	203, 212	171
7	Списание израсходованных материалов	203, 212	Соответствующие субсчета счета 06

Примечание. Бухгалтерская запись по операции 7 соответствует п. 28 корреспонденции счетов по операциям учета материальных запасов Методических указаний № 59

при подрядном способе выполнения работ за счет бюджетных средств и средств от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности.

Учет расходов на капитальное строительство при хозяйственном способе выполнения работ

Согласно п. 7 Инструкции № 157 при выполнении работ хозяйственным способом за счет бюджетных средств на суммы произведенных расходов дебетуется субсчет 203 в корреспонденции с кредитом различных субсчетов в зависимости от вида расходов. В качестве кредитуемых могут быть субсчета по учету денежных средств, расчетов, строи-

тельных материалов и оборудования к установке, расчетов с поставщиками и подрядчиками.

В аналогичном порядке по дебету субсчета 212 должны быть отражены произведенные затраты при выполнении работ хозяйственным способом за счет доходов от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, что отражено (конкретизировано) в таблице 2.

Учет списания произведенных расходов

В таблице 3 приведены бухгалтерские записи по списанию расходов на капитальное строительство, составляемые по окончании строительства объек-

ТАБЛИЦА 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция субсчетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны расходы у главного распорядителя бюджетных средств (по окончании строительства объекта за счет бюджетных средств) на основании документов о принятии объекта законченного строительства в эксплуатацию и оприходованы законченные и принятые в эксплуатацию объекты	231	203
		Соответствующий субсчет счета 01	250
2	Списаны расходы у нижестоящего распорядителя и получателя бюджетных средств (по окончании строительства объекта за счет бюджетных средств) на основании документов о принятии объекта законченного строительства в эксплуатацию и оприходованы законченные и принятые в эксплуатацию объекты	143	203
		Соответствующий субсчет счета 01	250
3	Списаны расходы (по окончании строительства объекта за счет внебюджетных средств) на основании документов о принятии объекта законченного строительства в эксплуатацию и оприходованы законченные и принятые в эксплуатацию объекты	237, 271	212
		Соответствующий субсчет счета 01	250

Примечание. Бухгалтерские записи по операциям 1, 2 соответствуют п. 9 приложения к Инструкции № 157 и п. 7 Инструкции № 157.

По вопросу классификации распорядителей бюджетных средств на главных распорядителей и нижестоящих распорядителей и использования субсчетов счета 23 и счета 14 необходимо обратить внимание на следующее.

В Бюджетном кодексе РФ определение термина «главный распорядитель бюджетных средств» отсутствует, есть лишь определение терминов «распорядитель бюджетных средств» и «получатель бюджетных средств». В настоящее время названные термины используются лишь в одном действующем нормативном документе (в Методических указаниях о порядке учета денежных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденными приказом Минфина от 17.12.1999 г. № 364 (далее – Методические указания № 364)).

Нормативные документы, в которых была бы приведена характеристика счета 23 «Финансирование и займы» и его субсчетов, а также счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» и его субсчетов, отсутствуют.

Согласно Методическим указаниям № 364 субсчета 230–232 счета 23 «Финансирование и займы» используются главными распорядителями бюджетных средств, а субсчета 140–143 счета 14 «Внутриведомственные расчеты по финансированию» используются нижестоящими распорядителями.

В соответствии с Инструкцией № 157 субсчета 230–232 используются всеми распорядителями бюджетных средств, а субсчета 140–143 – только получателями бюджетных средств.

В связи с тем, что методика учета бюджетного финансирования в соответствии с Методическими указаниями № 364 зависит от статуса распорядителя бюджетных средств, автор оперирует терминами «главный распорядитель бюджетных средств», «нижестоящий распорядитель бюджетных средств» и «получатель бюджетных средств»

Примечание. Бухгалтерские записи по операции 3 соответствуют п. 12 Инструкции № 157.

Из приведенных бухгалтерских записей следует, что источниками строительства объекта могут быть доходы от осуществления приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, а также другие внебюджетные средства

АННА ЧЕРНЮК,
доцент