

ституты своими трактовками создают учетные стандарты;

2) стандарты бухгалтерского учета разрабатываются для того, чтобы представленная бухгалтерская отчетность достоверно и добросовестно отражала финансовое положение и результаты деятельности компании. При этом в стандартах предполагается, что их пользователи понимают значение термина "достоверное и добросовестное отображение", поскольку явных определений этого понятия не дается. Поэтому в том случае, когда в бухгалтерском учете приходится отступать от стандартов, чтобы не нарушать достоверность отчетности, причины такого отклонения и его последствия в форме влияния на отчетность следует расшифровывать в приложениях;

3) разработчики стандартов бухгалтерского учета создают не нормативный документ (рецепт на все случаи жизни), а руководство к действию. Бухгалтерский стандарт предлагает те нормы и правила, которые выбраны как компромисс между интересами сторон, участвующих в обсуждении стандарта. Следовательно, каждая из сторон сможет применять эти правила для решения своих вопросов;

4) поскольку бухгалтерский учет независим от налогообложения, бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с правилами, которые устанавливают национальные учетные стандарты, не может представлять серьезного интереса для фискальных органов.

Опираясь на указанные выводы, обратимся к российской практике регулирования бухгалтерского учета.

Во-первых, в основе правил ведения бухгалтерского учета в России лежит план счетов и инструкция по его применению в лучших традициях системы кодифицированного права, в условиях которого сформировались национальные правила регулирования бухгалтерского учета в большинстве стран континентальной Европы.

Во-вторых, в отличие от англо-американских стандартов, где принцип достоверности и добросовестности подразумевается, в России данный принцип закреплен законодательно. Статья 13 пункт 4 Федерального закона "О бухгалтерском

учете" гласит: "В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественного состояния и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием".

В-третьих, трактовать российские стандарты (положения) бухгалтерского учета могут лишь те органы, которые их издают, либо те органы, которые контролируют их соблюдение. Если российский стандарт не предусматривает ответ на какую-либо учетную проблему, самостоятельное решение рассматривается как не предусмотренное законодательством. При этом в англо-американских странах учетный стандарт должен давать лишь рекомендации, тогда как решение перекладывается на хозяйствующих субъектов.

В-четвертых, до тех пор, пока бухгалтерский учет в России решает вопросы налогообложения, бухгалтерская отчетность будет интересовать налоговые органы. Особенность ситуации здесь состоит не в том, что бухгалтерская отчетность отражает налоговые аспекты, а в том, что основным ее пользователем выступают налоговые инспекции. А из примеров разработки учетных стандартов в англо-американском мире видно, какую роль могут играть пользователи отчетности в процессе установления правил бухгалтерского учета.

Различия в порядке разработки и соблюдения учетных стандартов в англо-американских странах и в России свидетельствуют о различных подходах к регулированию бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности. Эти различия проявились сейчас, когда возникла потребность тесного международного сотрудничества, но сформировались наши национальные системы регулирования бухгалтерского учета давно, в разных условиях и под различным влиянием.

Поиск общего языка безусловно необходим. Однако при этом нужно помнить, что бухгалтерские стандарты англо-американских стран содержат отдельные мнения, которые устраивают одних и могут совсем не подходить другим. А международные учетные стандарты - это идеал, к которому можно идти всю жизнь.

В.Н. Лемеш

НЕКОТОРЫЕ СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Согласно п. 2.2.25.1. Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденным Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.98 г. № 19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь № 01-21/8, Министерством финансов Респуб-

ки Беларусь № 3 и Министерством труда Республики Беларусь № 03-02-07/300 от 30.01.98 г., и введенным в действие с 01.03.98 г. установлено, что "к нематериальным активам относятся право пользования природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая

лицензии на определенные виды деятельности), **организационные расходы...**". Какие же организационные расходы могут быть включены в нематериальные активы и каков порядок их отражения в бухгалтерском учете. Понятие нематериальных активов в бухгалтерском учете появилось сравнительно недавно с вводом в действие Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, введенном в действие на территории Республики Беларусь с 01.01.92 г. Некоторые термины и определения (лицензия, стоимость фирмы и др.) прижились и не вызывают больших затруднений у работников бухгалтерских служб при постановке последних на бухгалтерский учет.

Наиболее часто "копья ломаются" при определении понятия "организационные расходы". Попробуем разобраться в данном определении, с точки зрения экономической сущности, при постановке на бухгалтерский учет.

Согласно статьи 24 Закона Республики Беларусь "О предприятиях" от 14.12.90 г. № 462-XII с учетом последующих изменений и дополнений, предприятие **считается созданным** и приобретает права юридического лица **со дня его государственной регистрации**. Исходя из этого к организационным расходам, т.е. к расходам по организации юридического лица, относятся расходы, связанные с его государственной регистрацией. Инструкцией о составе и порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий и организаций (письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 19.11.92 г. № 15-6/27 с последующими изменениями и дополнениями) разделом 4 п. 4.14 установлено, что "по статье "Организационные расходы" показывается сумма расходов по созданию предпри-

ятия, признания в соответствии с учредительными документами, **вкладами участников в уставный капитал этого предприятия**".

Порядок формирования уставного фонда оговаривается учредительными документами. Он может формироваться как в денежной так и в неденежной форме. При внесении в уставный фонд тем учредителем или учредителями, на которых были возложены функции по подготовке документов к регистрации, в качестве вклада в уставный фонд организационных расходов, это должно быть предусмотрено в учредительных документах и протоколах учредителей.

Эта же мысль подтверждается и в другом документе - Положении о составе, содержании и требованиях к отчетности и информации, предоставляемой участниками рынка ценных бумаг от 18.12.97 г., зарегистрированном в Реестре Государственной регистрации 31.12.97 г. № 2210/12 п. 1.1.: "к таким расходам относятся затраты, непосредственно связанные с выпуском и размещением ценных бумаг: аренда помещения, затраты на рекламу, транспортные расходы, изготовление бланков ценных бумаг, расходы по размещению ценных бумаг или оплату услуг депозитария и др."

Все последующие расходы субъекта хозяйствования, связанные с возникающей в ходе его функционирования необходимостью переоформления учредительных и других документов: изменение видов деятельности, предоставление образцов подписей в обслуживающий банк в связи со сменой лиц, имеющих право подписи на банковских документах, нотариальные услуги и т.п., следует отражать на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

ВЗГЛЯД НА ПРОБЛЕМУ

Проблемы бухгалтерского учета квартир

В настоящее время все больше субъектов хозяйствования помогают решить жилищную проблему гражданам, участвуя своими накоплениями или кредитными ресурсами в строительстве жилья. Варианты такого участия различны: от традиционного договора купли-продажи квартиры, заключения договора о совместной деятельности по строительству жилья, до долевого участия в строительстве. При отражении таких операций в бухгалтерском учете возникает ряд проблем, которые, по мнению автора, требуют конкретизации.

1. Для начала рассмотрим вариант долевого строительства и порядок его отражения в бухгалтерском учете: два или несколько субъектов хозяйствования (Дольщики) заключили между собой договор, по которому один из участников договора наделяется функциями Заказчика. Основному застройщику (Заказчику) Дольщиками перечисляются суммы под будущее жилье. По

окончании строительства Дольщику выделяется в построенном доме квартира или квартиры, оговоренные условиями договора.

При таком варианте все затраты по проектированию и строительству жилого дома отражаются у Заказчика до ввода в эксплуатацию по дебету счета 08 "Капитальные вложения". Поступающие на строительство квартир суммы носят целевой характер и должны отражаться у него на счете 96 "Целевое финансирование и поступления", а у Дольщиков - как авансы перечисленные. По окончании строительства специально созданная приемочная комиссия принимает законченный строительством жилой дом в эксплуатацию в соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 29.11.91 г. № 452 "Об утверждении положения о порядке приемки объектов в эксплуатацию" с последующими изменениями и дополнениями". Данным постановлением утвержден порядок приемки объектов

в эксплуатацию и Перечень органов государственного надзора Республики Беларусь, дающих право заключения при вводе в действие объектов. На основании акта установленной формы, подписанного всеми членами приемочной комиссии и утвержденного юридическим лицом или органом, назначившим комиссию, оформляется ввод объекта в эксплуатацию. **Датой ввода** жилого дома в эксплуатацию считается **дата подписания** акта приемочной комиссией. Акты о приемке в эксплуатацию объектов **утверждаются решением** (приказом, постановлением и т.д.) органов управления, юридических лиц, назначивших комиссию, в срок не **более 15 дней после подписания акта**. Объект, по которому указан **срок утверждения истек, считается не принятым**, и по нему назначаются приемочные комиссии повторно. В бухгалтерском учете на основании указанного акта у Заказчика делается запись: дебет 01 кредит 08 и заводится карточка учета основных средств по форме ОС-6, на обратной стороне которой указывается краткая характеристика жилого дома. Это же подтверждается и Инструкцией по заполнению форм государственной статистической отчетности по инвестициям и строительству, утвержденной приказом Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 13.01.98 г. № 13, где п. 3.4. предусмотрено, что **"ввод в действие основных фондов отражается в отчетности одновременно с вводом в действие производственных мощностей и объектов жилищно-гражданского назначения на основании актов приемки законченного строительством объектов** в соответствии с основными положениями СН Белоруссии 1.03.04-92, изменениями и дополнениями, внесенными постановлениями Совета Министров Республики Беларусь от 15.11.93 г. № 781 и Кабинета Министров Республики Беларусь от 28.06.96 г. № 429".

Только после этого производится **передача прав** от Заказчика Долевикам **на владение квартирой или квартирами**, указанными в договоре на долевое строительство, с соответствующей регистрацией в бюро технической инвентаризации. **Основанием** для оформления в собственность квартир, построенных при долевом участии в жилищном строительстве, независимо от форм собственности, **являются:**

1) договор о долевом строительстве и эксплуатации жилого дома, заключенный с заказчиком (застройщиком), с **указанием доли собственности** (квартиры, которые передаются каждому участнику долевого строительства);

2) платежные документы, подтверждающие оплату за выделяемые квартиры, согласованные с заказчиком (застройщиком);

3) **акт приемки в эксплуатацию жилого дома** с указанием инвесторов и объемов пере-

численных средств, утвержденный решением гор- (рай) исполкома;

4) подтверждение, что квартиры выделяются *гражданам Республики Беларусь, а для города Минска гражданам Республики Беларусь, постоянно проживающим в городе Минске.*

Право собственности на жилое помещение участникам жилищного строительства возникает после регистрации этих помещений и технической инвентаризацией, выдачи регистрационного удостоверения и технического паспорта установленного образца, на основании которых выдаются домовые книжки. Собственник части жилого дома обязан заключить в жилищно-эксплуатационной организации, принявшей на обслуживание указанный дом, договор на **участие в расходах по содержанию, эксплуатации и ремонту** жилого дома.

Такой порядок определен Верховным Советом Республики Беларусь 09.01.95 г. № 12-6 "Об оформлении в собственность квартир, построенных при долевом участии в жилищном строительстве на территории Республики Беларусь".

У Долевика возникает право собственности только на жилое помещение. Стоимость этого права определена условиями договора и, как правило, определяется расчетным путем.

То, что квартира не может считаться основными фондами, подтверждается определением самих основных фондов, изложенных в Положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций, утвержденном письмом Министерства финансов СССР от 07.05.76 г. № 30 с последующими изменениями и дополнениями: **"единицей учета** основных средств (фондов) является отдельный **инвентарный объект**. Инвентарным объектом считается законченное устройство со всеми к нему приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и совместно выполняющих определенную работу".

Инструкцией по заполнению форм государственной статистической отчетности по инвестициям и строительству, утвержденной приказом Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 13.01.98 г. № 13 определено, что объектом строительства является каждое **отдельно стоящее здание** или сооружение (со всеми относящимися к нему оборудованием, инструментом и инвентарем, галереями, эстакадами, **внутренними инженерными сетями водоснабжения, электроснабжения, радиодиффузии**, подсобными и вспомогательными надвор-

ными постройками, благоустройством и другими работами и затратами), на строительство или реконструкцию которого должен быть составлен отдельный проект и смета.

С точки зрения логики, стоимость квартир, одинаковых по планировке и другим характеристикам, в одном и том же доме должна быть одинаковой, независимо от того какой это этаж. Т.е. потребность у жильцов девятого и первого этажей в пользовании лифтом, мусоропроводом и др. аналогичными инженерными сооружениями различна, однако в стоимостной оценке квартир

она одинакова. Более того, нормальная эксплуатация квартир без технически исправных внутренних инженерных сетей водоснабжения, канализации и т.п., просто невозможна. Поэтому логично было бы в бухгалтерском учете передачу прав отражать через счет 04 "Нематериальные активы" с выделением на отдельном субсчете, аналогично операциям, по передаче в счет вклада в уставный фонд другого предприятия права пользования имуществом. У Заказчика это в бухгалтерских проводках найдет отражение следующим образом:

дебет	кредит	содержание операции
51	96	поступили суммы от Долевиков
08	60, 76...	затраты по строительству жилого дома
01	08	ввод в эксплуатацию жилого дома на основании акта приемочной комиссии
04	83	стоимостная оценка в БТИ по передаваемым Долевикам квартирам
96	04	передача квартир Долевикам на основании заключенного договора с соответствующим оформлением в БТИ
забалансовый счет 008		начисление износа по переданным квартирам Долевиков

2. Аналогичная ситуация складывается при оформлении договора о совместной деятельности. Методическими указаниями ГГНИ при Кабинете Министров Республики Беларусь "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов доходы и прибыль" от 18.06.96 г. № 21 определено, что участники договора о совместной деятельности, ведущие расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами в связи с осуществлением этой деятельности, обязаны пройти специальную регистрацию в государственной налоговой инспекции по месту нахождения такого участника и представлять в налоговую инспекцию отдельный расчет по налогу на прибыль, получаемую участниками договора о совместной деятельности. Участники договора о совместной деятельности, ведущие расчеты с бюджетом, регистрируются в государственной налоговой инспекции без регистрации в исполкоме. Им присваивается учетный номер налогоплательщика без права на открытие расчетного счета с признаком реквизита "статус налогоплательщика", принимающего значение "совместная деятельность".

Заклячая договор, стороны договариваются, что объединяют денежные и иные средства для достижения совместной цели - строительства жилого дома. У субъекта, на которого возложено ведение бухгалтерского учета, на отдельном балансе отражаются поступающие от участников договора суммы и средства в бухгалтерском учете по дебету счетов 51, 52, 10, 07 и др. и кредиту счета 96. Все производимые расходы по проектированию, "привязке" и строительству объекта, накапливаются у ведущей стороны по дебету счета 08. По окончании строительства объект принимается в эксплуатацию по указанному в предыдущем примере порядку. В БТИ дом будет оформлен на участника, которому бы-

ло поручено ведение общих дел и который выступал Заказчиком. По окончании срока действия договора о совместной деятельности право собственности на причитающуюся каждому из участников договора о совместной деятельности часть оформляется по уже рассмотренному порядку в БТИ с выделением долей. В обоих рассмотренных вариантах собственник дома и собственники квартир это далеко не одно и то же.

У владельца дома при вводе его в эксплуатацию должны быть заключены договоры со службами, позволяющими осуществлять эксплуатацию жилого дома в соответствии с санитарными и иными нормами. Вывоз мусора, подача воды, света и тепла, ремонты и техническое обслуживание лифтов эти и иные расходы осуществляются владельцем дома. Владельцы квартир только принимают участие в возмещении тех расходов, которые возникают при выполнении договоров с соответствующими организациями у владельца дома.

3. Другая проблема, связанная со строительством квартир, возникла со вступлением в силу постановления Кабинета Министров Республики Беларусь от 28.08.96 г. № 429 "О внесении изменения в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 29.11.91 г. № 452 в редакции постановления Совета Министров Республики Беларусь от 15.11.93 г. № 781". Данным постановлением установлено, что "жилые дома, строящиеся за счет внебюджетных средств и кредитов банков, по согласованию с территориальными органами государственного санитарного надзора могут приниматься в эксплуатацию без выполнения в полном объеме работ по внутренней отделке (наклейка обоев, покраска, облицовка), без покрытия полов (кроме дощатых), за исключением кухонь,

ванных комнат, санитарных узлов, и без встроенной мебели при наличии согласия инвестора, жильцов и внесении соответствующих изменений в проектно-сметную документацию и договор подряда".

Как видно из приведенного выше примера, жилой дом вводится в эксплуатацию на основании акта приемочной комиссии и отражается на счете 01 по фактическим затратам. Однако очевидно, что без выполнения перечисленных работ, которые могут не выполняться при приемке в эксплуатацию, для того, что бы считать такой объект готовым к эксплуатации следует все-таки такие работы выполнить. Они не относятся ни к реконструкции, ни к модернизации. Иногда они затягиваются и тогда уже сложно установить, какие из них следовало отразить как капитальные вложения, а какие как затраты, связанные с эксплуатацией. Поскольку по своей структуре их сложно отразить как капитальные вложения согласно той же Инструкции по заполнению форм государственной статистической отчетности по инвестициям в строительстве, связанные со строительством жилья, в бухгалтерии субъектов хозяйствования они отражаются как расходы по текущему ремонту. Источником покрытия их выступает прибыль текущего года или имеющиеся

фонды накопления, потребления, резервный и др. либо кредиты банков.

Все бы ничего, но при дальнейшей продаже другому лицу (физическому или юридическому) такие расходы уже обезличены. Даже если квартира (квартиры) не продаются и не переоформляются, то они не участвуют в переоценке основных средств. Идет фактическое занижение основных средств, числящихся на балансе субъекта хозяйствования.

4. На практике приходится часто сталкиваться с ситуацией, когда такая квартира или дом оформляются в качестве вклада в уставный фонд другого предприятия. Оценщик (эксперт) все последующие доделки учитывает и оценивает реальную стоимость квартиры. В такой ситуации возникший стоимостной разрыв находит отражение в бухгалтерском учете как прибыль от вложений, хотя в действительности таковой нет. Рассмотрим на условном примере (без учета износа для наглядности в расчетах):

400 - стоимость принятого жилого дома без отделочных работ;

10 - стоимость отделочных работ после ввода в эксплуатацию жилого дома;

410 - экспертная оценка по передаче дома в счет вклада в уставный фонд другого предприятия.

дебет	кредит	сумма	содержание операции
01	08	400	ввод в эксплуатацию жилого дома на основании акта приемочной комиссии
81, 86, 87, 88...	60, 10, 76...	10	отделочные работы после ввода в эксплуатацию жилого дома
	410		стоимостная оценка эксперта по передаваемому жилому дому
06	47	410	оформление свидетельством о внесении в счет вклада в уставный фонд другого предприятия по экспертному заключению
47	01	400	передача дома с соответствующим оформлением в БТИ
47	80	10	прибыль от вложения в другое предприятие

5. Еще одним существенным моментом, влияющим на структуру основных фондов, является наличие дополнительных условий, связанных с долевым строительством жилья. Например, при заключении договора было оговорено, что Долевик (опять на условном примере) перечисляет на строительство квартиры 800 млн. руб., из них: 630 млн. руб. - стоимость квартиры и 170 млн. руб. - на развитие инфраструктуры. Только практик строитель поймет, что квартира обходится инвестору в 630 млн. руб., а дополнительные затраты есть ничто иное, как безвозмездная финансовая помощь Застройщику. Правильность таких рассуждений подтверждается

документами, которые оформляются в БТИ и у Заказчика по окончании строительства. Однако очень часто при проверках контролирующие органы такую ситуацию расценивают по-своему. Сколько было оплачено для строительства по договору - столько и поставьте на бухгалтерский учет. Бюро технической инвентаризации не может пойти по такому пути, поскольку оно реально оценивает стоимость вложенных в строительство квартиры денег и в паспорте указывает сумму, фактически проинвестированную под конкретное строительство жилья.

Фактически такие операции следовало отразить следующими бухгалтерскими записями:

дебет	кредит	сумма	содержание операции
81, 87, 88...	51	170	перечислено по условиям договора на развитие инфраструктуры
60, 76,...	51	630	перечислено по условиям договора на строительство квартиры
04	60, 76	630	оформлено в БТИ право на построенную квартиру в жилом доме

Более того, если опять же такую квартиру оформлять в качестве вклада в уставный фонд

другого предприятия, то при ином подходе появляются убытки, которых в действительности нет

(как в варианте с несуществующей прибылью при доведении жилья до эксплуатационных

норм).

В.Г. Веренич, БГЭУ

ПРИНЦИПЫ КЛАССИФИКАЦИИ И УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Инвестиции в нематериальные активы определяют динамику функционирования предприятий и национальной экономики в целом. С развитием рыночных отношений роль нематериальных активов будет возрастать. Это требует четкого научного определения и законодательного разъяснения понятия и классификации нематериальных активов. Исследуя различные точки зрения экономистов, нематериальные активы можно определить как капитальные вложения в хозяйственные средства предприятия, не имеющие натурально-вещественной формы, соответствующей их содержанию и обладающих свойствами использования в хозяйственной деятельности, способностью приносить доход и способностью отчуждения.

Согласно Закона Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" к нематериальным активам относятся права пользования природными ресурсами, патенты, лицензии, "ноу-хау", программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на опре-

деленные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки, брокерские места, иные права и нематериальные активы. Нематериальные активы обладают высокой степенью неопределенности относительно размеров доходов в будущем от их использования. В целях рационального построения бухгалтерского учета нематериальных активов необходимо произвести их классификацию. Такая классификация нематериальных активов может быть построена по следующим признакам:

- по назначению и функциям, выполняемым в хозяйственной деятельности;
- по способу приобретения;
- по сроку использования;
- по условиям получения доходов;
- по способу амортизирования;
- по выделяемости в самостоятельную учетную единицу;
- по видам.

Более наглядно данную классификацию можно представить в виде следующей схемы:

Схема 1

КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

Нематериальные активы

