

**Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник**

**Ссылка для списка литературы:**

Татаров, К. Ю. Учет объектов незавершенного строительства / К. Ю. Татаров // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 11. – С. 84-89. – EDN NBTJXK.

К.Ю. Татаров  
кандидат экономических наук,  
Главный бухгалтер  
ООО «Группа компаний «Декарт»,  
Г. Москва  
E-mail: ktatarov@mail.ru

### **Учет объектов незавершенного строительства**

В практику бухгалтерского учета, начиная с отчетности за 2022 год, вводится новый Федеральный стандарт ФСБУ-26 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Минфина РФ от 17.09.2020 N 204н (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 N 60399). Однако, организация может принять решение о начале применения данного документа начиная с 2021 года. Рассматриваемый нормативный акт начинает регулировать и определять состав капитальных вложений, возникающих в учете коммерческой организации, в процессе приобретения, в том числе строительства основных средств.

Любой строительный процесс проходит три основных этапа – проектный, подготовительный и этап монтажа (возведения). В процессе последовательного прохождения всех указанных этапов, образуется промежуточный строительный продукт – незавершенное строительство. Целью настоящей работы является рассмотрение применения ФСБУ-26 к объектам незавершенного строительства.

На сегодняшний день законодательного определения понятия "Незавершенное строительство" не существует. Данный термин упоминается в пункте

10 статьи 1 Градостроительного кодекса РФ, где, в порядке уточнения (в скобках), дается определение объекта незавершенного строительства как объекта, строительство которого не завершено. Гражданский кодекс РФ также упоминает незавершенное строительство в пункте 1, статьи 130, в котором относит рассматриваемое явление к объектам недвижимого имущества.

Одной из новаций ФСБУ-26 явилось то, что стандарт ввел в практику новый акцент – незавершенное строительство стало рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета. При этом, возникает необходимость рассмотрения подобного объекта в двух плоскостях. Во-первых, объектом бухгалтерского учета может выступать сам процесс учета капитальных вложений, то есть последовательное формирование фактической себестоимости строительных работ по возводимому объекту в регистрах бухгалтерского учета. Во-вторых, федеральный стандарт должен применяться к объекту незавершенного строительства, процесс возведения которого остановлен на неопределенное время. Фактическая стоимость произведенных затрат при этом достаточно достоверно определена, и на протяжении приостановки строительства более не увеличивается. Следует отметить, что для норм применения нового федерального стандарта не имеет значения вектор приложения материальных, финансовых и прочих ресурсов. В качестве объекта бухгалтерского учета выступают незавершенное строительство как вновь возводимого объекта, так и реконструкция уже существующего.

Причин возникновения незавершенного строительства может быть несколько. Основные из них представлены в Таблице 1.

Таблица 1

#### Субъективные причины незавершенного строительства

Субъект незавершенного строительства	Физический показатель
Инвестор	Сворачивание инвестиционного проекта, потеря коммерческого интереса к продолжению строительства.
Бюджет	Замораживание (пересмотр) целевых программ, в рамках которых осуществлялось строительство.

Проектировщик	Выявление проектных ошибок после начала строительства и невозможность продолжения процесса до исправления проектной документации.
Заказчик	Отсутствие денежных средств на продолжение строительства, банкротство, а также искусственное затягивание ввода объекта в эксплуатацию
Органы государственного надзора	Приостановка процесса строительства в следствии несоблюдения технических (санитарных и прочих) норм.
Авторский надзор	Приостановка строительства в следствии отклонения от проектной документации.
Технический заказчик	Остановка строительства в следствии нарушения технологии строительного производства, исправления допущенного брака.
Подрядчик	Прекращение работ подрядчиком и покидания строительной площадки в силу невозможности продолжения работ (банкротство подрядчика, потеря допуска СРО на право производства работ и прочие причины)

Как показывает анализ Таблицы 1, незавершенное строительство может иметь место в силу разнообразных причин и в результате действий многих участников строительного процесса. Причины незавершенного строительства могут быть как финансовые - прекращение финансирования, закрытие инвестиционных программ и проектов, так и технологические. Субъектом (субъективной причиной) появления незавершенного строительства может оказаться любой участник технологического цикла. Однако, в любом случае это вызывает остановку процесса возведения здания или сооружения, замораживанию ранее вложенных средств, вероятности появления убытков и прочие неприятные последствия.

Пункт 3 рассматриваемого стандарта, исключает из ареала его применения выполнение работ по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц. Из данной нормы следует вывод, что стандарт не применяется строительными подрядными организациями, а используется для формирования информации в регистрах заказчиков, застройщиков, инвесторов и иных, аналогичных участников строительного процесса. Также стандарт надлежит использовать при осуществлении капитального строительства собственными силами (хозяйственный способ строительства).

### **Перечень затрат, относящихся к капитальным вложениям.**

Данные затраты рассмотрены в пункте 5 стандарта. Обращаем внимание, что приведенный в тексте документа перечень затрат является закрытым. С точки зрения юридической науки это означает, что иные затраты, не поименованные в данном перечне, к капитальным вложениям для целей бухгалтерского учета относить нельзя. Применительно к процессу строительного производства можно выделить следующие пункты:

Пункт «б» - строительство, сооружение. Данный пункт вытекает из определения капитального строительства, определяемого Градостроительным кодексом. Данное определение является прямым доказательством того, что данный бухгалтерский стандарт рассматривает капитальное строительство как область капитальных вложений.

Пункт «г» - подготовка проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.). Данный пункт относит затраты, осуществляемые на первоначальной стадии, к категории капитальных. В соответствии с данным пунктом, подобные вложения включаются в фактическую себестоимость возводимого объекта. Что полностью корреспондирует с ФСБУ -6 «Основные средства».

Пункт «д» - организация строительной площадки. Подобные затраты, в большинстве случаев, присутствуют в бухгалтерском учете строительной подрядной организации. Наличие подобной нормы в ФСБУ-26, по нашему мнению, может иметь место, если в договоре строительного подряда на заказчика (инвестора, иное лицо, осуществляющее учет затрат на строительство) возлагаются какие-либо отдельные обязательства по организации строительной площадки, например, устройство ограждения, прокладывание временных коммуникаций и тому подобные моменты. Так же следует иметь ввиду, что устройство подобных сооружений может потребовать их демонтажа по окончании процесса строительства. Для применения норм рассматриваемого ФСБУ, под организацией строительной площадки следует понимать ряд технологически последовательных действий на земельном участке, на который

имеется соответствующее разрешение на использование, на всех этапах – от начала, строительства, до его завершения.

Пункт «е» - осуществление авторского надзора, определил, что затраты заказчика на подобные услуги являются для него капитальными вложениями. Авторский надзор определяет собой деятельность проектной организации (архитектурного бюро, частного архитектора) непосредственно на строительной площадке по оперативному контролю качества исполнения утвержденного проекта, и решению текущих вопросов, возникающих у подрядной организации. Федеральный стандарт не содержит указаний на форму осуществления авторского надзора – непосредственно силами создателей проекта, или иными лицами, привлекаемыми к содействию и действующими в соответствии с гражданским законодательством. Авторский надзор может осуществляться по соответствующему договору, где определяющим должно быть собственно объект договора, а именно функции авторского надзора, а не субъект взаимоотношений, реализующий данный договор. Для целей формирования фактической себестоимости возводимого объекта это в настоящий момент значения не имеет. В практике автора, вопросы авторского надзора всегда вызывали определенные трудности у счетных работников. С введением в силу рассматриваемого ФСБУ, ряд подобных вопросов будет снят.

Пункт 10 «ж» Федерального стандарта определяет перечень фактических затрат, которые следует включать в состав капитальных вложений. В соответствии с целью настоящего исследования к капитальным вложениям, связанными с процессом строительства объекта основных средств, необходимо также включать величину возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации; Например, при сооружении автозаправочного комплекса, по окончании эксплуатации которого потребуется демонтаж металлических бензиновых танков, углубленных в землю. При расчете оценочного обязательства необходимо будет исходить

как из стоимости собственно демонтажа, так и из стоимости производства землеустроительных работ по восстановлению и нивелированию участка.

Сложность применения подобной нормы состоит в том, что перед бухгалтером возникает необходимость осуществить экономический расчет события, которое будет иметь место через неопределенное количество времени. На этапе осуществления капитальных вложений в строительное производство, компания находится в стадии реализации какого-то инвестиционного проекта, на настоящий момент продуманного, просчитанного и утвержденного. Начиная строительство, любое юридическое лицо обладает определенной уверенностью в его коммерческой целесообразности, и имеет определенные расчеты о сроках его окупаемости. Определить срок эксплуатации объекта до момента его окончательного демонтажа, на периоде строительства может оказаться проблематично.

В качестве практической алгоритма решения подобной проблемы возможно применение срока полезного использования возводимого объекта. Данный показатель будет определяться как элемент амортизации, рассчитываемый первоначально и закрепленный в приказе руководителя о вводе объекта в эксплуатацию. Игнорирование или недостоверный расчет подобного элемента капитальных вложений приведет к неправильному формированию учетной стоимости объекта и некорректному отражению данных в бухгалтерских регистрах. Принимая во внимание, что процесс капитального строительства следует приравнять к процессу создания объекта недвижимого имущества, то ошибочное формирование учетной стоимости приведет к неправильному расчету налогооблагаемой базы по налогу на имущество, и, как следствие, к налоговым санкциям.

### **Использование института независимой оценки при расчете обесценивание незавершенного строительства**

Начиная с 2004 года, после вступления в силу Федерального закона от 30 декабря 2004 года №213-ФЗ "О внесении изменений в часть первую

Гражданского кодекса РФ", незавершенное строительство наделено статусом объекта недвижимости. Следовательно, с момента вступления в силу указанного законодательного акта, незавершенное строительство приобретает все свойства имущественного объекта и вовлекается в хозяйственный оборот. Основным итогом подобного изменения гражданского законодательства в том, что незавершенного строительства начинает выступать объектом купли-продажи, мены, залога, наследства и иных гражданских действий. В некоторых случаях реализации незавершенного объекта дает возможность возвращения в хозяйственный оборот средств, оказавшихся замороженными на строительной площадке.

Использование института независимой оценки может иметь место в процессе отчуждении объекта незавершенного строительства у юридического лица. Допускается принудительное изъятие имущества у собственника по следующим основаниям:

- обращение взыскания на имущество по обязательствам (ст. 237 ГК РФ). Например, при наличии недоимки по налогам и сборам, либо по требованию кредиторов;
- отчуждение имущества, которое в силу закона не может принадлежать данному лицу (ст. 238 ГК РФ);
- отчуждение недвижимого имущества в связи с изъятием участка (ст. 239 ГК РФ). Например, при строительстве государственных объектов;
- реквизиция (ст. 242 ГК РФ);
- конфискация (ст. 243 ГК РФ).

В рассматриваемых случаях речь идет об определении текущей рыночной стоимости. Использование механизма кадастровой стоимости в рассматриваемых случаях является затруднительным. Причина подобного явления в том, что незавершенное строительство еще не является объектом кадастрового учета.

Институт независимой оценки незавершенного строительства может быть задействован также при выполнении норм бухгалтерского нормативного регулирования. Подобный подход может иметь место при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами. В соответствии с пунктом 13 ФСБУ-6/2020 «Основные средства», в данной ситуации должна применяться справедливая стоимость объекта.

Так же, определение справедливой стоимости необходимо при получении (передачи) объекта незавершенного строительства в качестве предмета договора об отступном. При невозможности исполнения обязательства, кредитору может быть передан объект в качестве полного или частичного погашения обязательств;

Для целей бухгалтерского учета, в подобном случае, справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. N 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный N 40940).

Возникает закономерный вопрос: насколько критерии справедливой стоимости, используемые для бухгалтерского учета, соотносятся с подобными показателями оценочной деятельности? В случае необходимости использования услуг независимого оценщика, организация-заказчик, на выходе получит отчет об оценке, содержащий текущую рыночную стоимость оцениваемого объекта. Так же в предоставленном заказчику отчете об оценке будет указана дата, на которую были произведены аналитические процедуры по определению стоимости, и цели, для достижения которых осуществлялась оценка. В соответствии с пунктом 3 Федерального закона от 29.07.1998 N 135-ФЗ (ред. от 31.07.2020) "Об оценочной деятельности в Российской Федерации",



подобный род занятий является профессиональной деятельностью и выполняется независимым специалистом или организацией, не имеющей каких-либо заинтересованности в результате работы. Отчет об оценке содержит данные полностью очищенные от какого-либо субъективного (человеческого) фактора, могущего повлиять на выводы оценщика. Итоговый документ работы оценочной компании основан на законодательных актах и утвержденных методиках, что позволяет не ставить под сомнение его достоверность.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", в приложении «А» содержит определение некоторых терминов, используемых в тексте данного документа. В частности, приводится определение терминов «затратный подход» и «доходный подход». Данная терминология идентична тем же терминам, содержащимся в федеральном стандарте оценки "Общие понятия оценки, подходы к оценке и требования к проведению оценки ФСО N 1)", утвержденному приказом Министерства экономического развития и торговли от 20 мая 2015 г. №297.

Сопоставляя нормы федерального законодательства в области оценки и положения международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" можно сделать вывод, что итоговое значение, указанное в отчете об оценке, в рассматриваемом вопросе можно признавать справедливой стоимостью.

Несмотря на то обстоятельство, что в международном стандарте достаточно подробно изложены подходы и методы определения справедливой стоимости, по нашему мнению, надежнее пользоваться услугами профессиональных оценщиков, так как у бухгалтера может не хватить теоретической подготовки и практических навыков для самостоятельного расчета справедливой стоимости объекта незавершенного строительства.

В бухгалтерской практике также имеют место случаи необходимости оценки объекта незавершенного строительства, не оговоренные прямо в ФСБУ -26, но требующиеся в целях реализации норм гражданского законодательства. В частности, механизм оценки должен быть задействован при:

- Определение стоимости объекта в процессе оценки всего предприятия как имущественного комплекса (оценка бизнеса);
- При внесении незавершенного строительства в качестве залога в банк или в случае осуществления страховых расчетов.

На основании п.17 ФСБУ-26, организация проверяет капитальные вложения на обесценение. Определение термина «обесценивание» можно использовать из ФСБУ-6 «Основные средства». Обесценение – состояние актива, при котором его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена при использовании актива или в результате продажи.

По нашему мнению, проверка незавершенного строительства на обесценивание должна производиться после событий, которые напрямую воздействовали на возводимый объект. Например:

- Стихийные бедствия – землетрясение, шторм, наводнение, ураган;
- Техногенные катастрофы - взрыв, пожар;
- Социальные катаклизмы – военные действия, народные волнения, террористические акты;
- Длительная консервация объекта – когда возведение было остановлено на продолжительное время. На объект, между тем, продолжали воздействовать неблагоприятные природные факторы – пониженные температуры, силы ветра, влажность и другие. Подобные воздействия способны вызывать деформации фундаментов, просадку грунтов, ослабления ранее смонтированных несущих конструкций и прочее.

Говоря о необходимости проведения процедуры по проверке объекта на обесценивание необходимо определиться с частотой подобного события. Для всех вышеобозначенных причин (кроме длительной консервации), проверку объекта на обесценивание необходимо проводить в минимальные сроки после факта наступления неблагоприятного фактора. В случае невозможности проведения процедуры в кратчайшие сроки, ее необходимо осуществить при подготовке годовой бухгалтерской отчетности. С целью экономии

материальных и трудовых ресурсов, имеет смысл совместить данную процедуру с ежегодной инвентаризацией.

В случае длительного нахождения объекта незавершенного строительства на консервации, проверку его на обесценивание имеет смысл проводить непосредственно перед возобновлением строительства. Промежуточные процедуры, проводимые в момент подготовки годовой бухгалтерской отчетности в данном варианте можно исключить, как не имеющих существенного значения для достоверности отчета. В этом случае информация об объекте незавершенного строительства раскрывается в пояснительной записке, в соответствии с пунктом 23 ФСБУ-26.

С практической точки зрения, проверка незавершенного строительства на обесценивание проводится в два этапа. Первый этап – осмотр объекта независимым строительным экспертом (строительным аудитором). Целью подобного освидетельствования является констатации факта причинения ущерба объекту. В частности, будет сделан вывод о масштабности воздействия и о пути дальнейшего развития событий. В результате, организация-собственник получит заключение, содержащее один из следующих выводов:

О возможности продолжения строительства, так как нанесенный объекту ущерб является не существенным и не препятствующим дальнейшему продолжению строительно-монтажных работ;

О необходимости проведения ремонтных работ, для восстановления технических и физических характеристик уже смонтированных элементов и продолжения процесса строительства после окончания ремонтных работ;

О максимальной воздействию разрушающей силы, получении объектом неустраняемых разрушений и полном демонтаже объекта.

Вторым этапом проверки на обесценивание является работа независимого оценщика, по отчету которого бухгалтер организации сможет сделать собственный вывод о расхождении полученных показателей. Сравнительной величиной при этом будет являться уже сформированная в регистрах

бухгалтерского учета информация о фактической стоимости произведенных капитальных вложений, сформированная по правилам ФСБУ-26.

Отражение результатов обесценивания объектов незавершенного строительства необходимо отражать в регистрах бухгалтерского учета в соответствии с пунктом 17 ФСБУ-26.