

Учет незавершенного строительства

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. //УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА. Бухучет в строительных организациях. 2016. № 8. С. 6-15.

@Татаров Константин Юрьевич,
кандидат экономических наук,
Главный бухгалтер ООО "Группа компаний "ДЕКАРТ",
E-mail: ktatarov@mail.ru

Статья поступила 16 июня 2016 года.

Проблемы незавершенного строительства одна из самых острых на сегодняшний день. Вопросы учета подобных объектов не теряют актуальности, и даже более того, их становится все больше. В статье впервые проведена классификация субъектов "незавершенки", определена роль и значение каждого из них в подобном явлении. Помимо общераспространенных правил учета незавершенного строительства у заказчика, предложена методика подобного учета у подрядчика. Рассмотрена взаимосвязь технологии консервации строительства с затратами, отражаемыми в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: незавершенное строительство, бухгалтерский учет, расторжение договора, консервация, оценка.

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 также упоминает незавершенное строительство в пункте 1, статьи 130, в котором относит рассматриваемое явление к объектам недвижимого имущества.

С точки зрения бухгалтерского учета, объект незавершенного строительства следует определять как сумму затрат, произведенных в процессе возведения объекта недвижимости, его реконструкции или модернизации. Строительство считается незавершенным с момента начала аккумулирования затрат, до ввода объекта в эксплуатацию. Для целей настоящей статьи под термином "незавершенное строительство" мы будем понимать объект остановленного строительства, то есть работы по возведению которого временно прекращены. Если же работы на строительной площадке продолжаются, объект прирастает стоимостью и объемами работ в

соответствии с утвержденной документацией, то подобный объект для целей настоящей статьи как "незавершенка" не рассматривается.

Финансисты оперируют незавершенным строительством как величиной, выведенных из оборота денежных средств, не имеющих внятных перспектив возвращения в хозяйственную деятельность. На разработку проектной документации, приобретение строительных материалов, выдачи авансов подрядным организациям были потрачены материальные и иные ресурсы, которые оказались заморожены. Эффективность подобных вложений вызывает серьезные сомнения.

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.

В масштабах страны незавершенное строительство имеет огромные масштабы. По результатам проверок и анализа, проведенного Счетной палатой РФ, установлено, что по состоянию на 1 января 2015 г. общий объем незавершенного строительства по 71 ведомству с учетом подконтрольных им учреждений и ФГУ-Пов составил 1970,3 млрд. рублей. Динамика изменений приведена в Таблице 2.

Таблица 2.

Динамика объемов незавершенного строительства, финансируемого из федерального бюджета

Год	Объем незавершенного строительства, млрд. руб.	Изменение, млрд. руб.	Изменение, %
На 1 января 2015 года	1970,3	+278,2	16,44
На 1 января 2014 года	1692,1	+327,0	23,95
На 1 января 2013 года	1365,1		

Анализ Таблицы 2 показывает, что за последние три года объемы незавершенного строительства по объектам, финансируемым только из федерального бюджета, растут очень интенсивно. За период 2013-2015 год данный объем увеличился почти на 40%. Без малого 2 трлн. бюджетных средств, по состоянию на 1 января 2015 года, вложены без внятных перспектив эффективности. Можно предположить, что по объектам, финансируемым из республиканских, областных и местных бюджетов, суммы будут более значительные. Среди причин увеличения объемов незавершенного строительства отмечены недостатки при формировании целевых программ и отсутствие должного контроля за освоение выделенных средств. Таким образом, проблема "незавршенки" начинает приобретать государственные масштабы, и методика их отражения в бухгалтерском учете не теряет своей актуальности.

Учет незавершенного строительства у заказчика

Из всех участников строительного процесса, заказчик является единственным участником, в регистрах бухгалтерского учета которого формируется информация об общей стоимости выполненных работ по объекту. Таким образом, именно у заказчика на любую календарную дату имеется достоверная информация о фактических затратах на строительство, исчисленных с начала процесса.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета информация о незавершенном строительстве формируется на активном счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство". Дебетовые обороты по данному

счета имеют место по факту принятия заказчиком выполненных работ у подрядчика. Как правило, данный факт оформляется обоюдным подписанием Акта приемки выполненных работ. До окончания процесса строительства, кредитовых оборотов по данному счету не осуществляется. Сальдо по рассматриваемому счету означает величину незавершенного строительства.

Пример 1: Заказчик принял от подрядчика объемы работ, выполненных за отчетный месяц. Стоимость работ составила 1 млн. руб., плюс НДС. Также на себестоимость строительства были списаны материалы, приобретенные Заказчиком самостоятельно на сумму 150000 руб. Также было передано в монтаж оборудование, требующее установки, и ранее оприходованное по цене 400000 руб. без НДС. Для облегчения понимания будем считать, что вступительного сальдо по счету 08/3 на начало рассматриваемого периода не имеется.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приняты выполненные работы	08/3	60	1000000
Учен НДС	19	60	180000
Зачтен НДС на основании счета-фактуры подрядчика	68/2	19	180000
Списаны материалы на строительство	08/3	10	150000
Передано оборудование в монтаж	08/3	07	400000

Таким образом, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" сформировано сальдо в размере 1 550 000 руб.

Объект незавершенного строительства не является еще объектом основных средств, потому не подлежит амортизации и не является базой для начисления налога на имущество организаций. Однако, он представляет собой актив организации, и по состоянию на конец отчетного периода должен быть отражен в бухгалтерской отчетности. Применительно к этому моменту в профессиональном бухгалтерском и аудиторском сообществе сформировались две точки зрения.

В основе первой точки зрения лежит идея, что любое незавершенное строительство рано или поздно станет полноценным объектом основных средств. Поэтому подлежит отражению по разделу "Основные средства". В частности, подобный подход хорошо обосновал А.М. Рабинович. Более того, подобный подход соответствует нормам МСФО.

Существует и иная точка зрения. Она основана на том, что объект незавершенного строительства является пока только внеоборотный актив и должен быть отражен в бухгалтерском балансе по соответствующей строке.

По нашему мнению, при выборе методики отражения рассматриваемого объекта в бухгалтерской отчетности следует исходить из предполагаемого или ожидаемого развития событий. Если у бухгалтера Заказчика имеется профессиональная уверенность в том, что вопросы завершения строительства и ввода объекта в эксплуатацию будут положительно решены в обозримом будущем, то объект следует отражать по строке "Основные средства" с раскрытием подобной информации в пояснительной записке. Напомню, что объекты, по которым строительные работы

продолжаются, мы в настоящей статье не рассматриваем. Если же никаких решений по законсервированному (приостановленному) объекту не принято, дальнейшая судьба объекта не определена, то, по нашему мнению, более предпочтителен второй подход. А именно, признание объекта незавершенного строительства прочим внеоборотным активом.

Решение о дальнейшей судьбе объекта находится уже в плоскости управленческого учета. В частности, из-за ухудшения финансовой ситуации и всеобщего экономического кризиса, Заказчик может принять решение о приостановке строительства и консервации объекта незавершенного строительства.

В связи с этим Заказчику придется решить следующие задачи:

- ✓ Расторгнуть договор строительного подряда с подрядчиком, возможно с выплатой штрафных санкций, так как сложившаяся ситуация возникла по его вине. Провести все окончательные расчеты с подрядчиками, недопуская образования задолженности;

- ✓ Обеспечить охрану строительной площадки, с целью минимизации потерь от расхищения складированных там строительных материалов и недопущения нахождения там посторонних лиц, потому как законсервированный объект строительства продолжает оставаться зоной повышенной опасности;

- ✓ Принять меры по сохранению приобретенного оборудования, с целью недопущения выхода его из строя.

- ✓ Уведомить всех заинтересованных лиц о фактах приостановки строительства. В случае, если Заказчик является акционерным обществом, подобный факт может быть признан существенным и подлежать раскрытию в порядке и в сроки, установленные законодательно.

Пример 2: После принятия решения о консервации объекта незавершенного строительства, заказчик оформляет договор с ЧОП "Щит" на охрану строительной площадки. Ежемесячная стоимость подобных услуг составляет 118000 руб., в том числе НДС (18%)=18000 руб.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приняты охранные услуги на основании Акта приемки-передачи оказанных услуг	91/2	76	100000
Учтен НДС	19	76	180000
Зачтен НДС на основании счета-фактуры ЧОП "Щит"	68/2	19	180000

В рассматриваемом примере услуги ЧОП учитываются на счете 91/2 "Прочие расходы". Применение данного счета обусловлено решением о консервации объекта. Если бы подобного решения не было, и услуги ЧОП "Щит" оказывало бы Заказчику в период строительства (что имеет место довольно часто), то рассматриваемые суммы необходимо было бы включать в себестоимость строительства с отра-

жением по дебету счета 08/3 как расходы, непосредственно связанные с возведением объекта. Учитывая решение о консервации объекта строительства, аккумулирование затрат по нему должно быть приостановлено.

Также необходимо учитывать, что охрану законсервированного строительного объекта не следует рассматривать как расходы по основному виду деятельности. Это связано с требованиями ПБУ-10/99 "Расходы организации", в соответствии с которым не признаются расходами выбытие активов в связи с созданием внеоборотных активов, в том числе незавершенного строительства. Следовательно, использовать дебет счета 20 "Основное производство" также некорректно.

В течении периода консервации на объект незавершенного строительства оказывало негативное воздействие множество факторов. Это атмосферные осадки, ветер, талые воды и многие другие. В результате их деятельности может оказаться размыв фундамент, потеряна несущая способность стен, ослаблены внутренние взаимосвязи уже смонтированных конструкций. Оценить подобные факторы и сделать вывод о возможности продолжения строительства может только профессиональный эксперт. Данная деятельность в современной технической литературе получила название строительного аудита. Выводы строительного эксперта могут быть самые неожиданные. От возможности продолжения строительства, до полного запрета на продолжение, демонтаж уже возведенных элементов и начала нового строительства.

Пример 3: Заказчик принимает решение о проведении строительного аудита с целью определения возможности продолжения строительства. Стоимость строительного аудита, выполненного специализированной организацией, составила 472000 руб.. в том числе НДС=72000 руб.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приняты выполненные работы по строительному аудиту	08/3	60	400000
Учтен НДС	19	60	72000
Зачтен НДС на основании счета-фактуры	68/2	19	72000
Оплата услуг строительного аудита	60	51	472000

В подобной ситуации стоимость строительного аудита следует классифицировать как затраты, связанные со строительством объекта. Без их осуществления дальнейшее строительство невозможно. Поэтому их величина относиться на дебет счета 08/3 "Строительство". Сальдо по счету 08/3 после подобной операции (с учетом данных примера 1) составило 2 022 000 руб.

Проведя строительный аудит незавершенного строительства, Заказчик принимает решение о прекращении реализации подобной инвестиционной идеи и продаже земельного участка, проектной документации и всего незавершенного строительства. Подобное решение может быть продиктовано как выводами строительных аудиторов о техническом состоянии объекта, так и экономическим расчетом, подтвердившим неэффективность продолжения строительства.

С юридической точки зрения споры о природе объекта незавершенного строительства не умолкают. Считать ли подобное явление самостоятельным объектом гражданских прав? Или, до момента окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию, это просто улучшения земельного участка? В своих трудах О.Г. Ершов сделал вывод, что если право собственности на объект незавершенного строительства зарегистрировано в установленном порядке, то мы имеем полноценный объект купли-продажи. Однако, при этом, как указал ученый, объект незавершенного строительства должен представлять из себя хотя бы минимальный объем выполненных строительных работ. Данный объем должен быть оформлен соответствующими строительными документами, соответствовать проектной документации, иметь разрешение на строительство и быть отраженным на счетах бухгалтерского учета Заказчика. Совокупность указанных факторов позволяет классифицировать объект незавершенного строительства как недвижимость с правом ее купли-продажи.

Пример 4: Заказчиком принято решение о продаже объекта незавершенного строительства за 2 596 000 руб., в том числе НДС (18%)=396000 руб. А также земельного участка, на котором расположен продаваемый объект, учетная стоимость которого составляет 900 тыс. Продажная цена земельного участка определена в 1 млн. руб.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получены денежные средства от покупателей земельного участка и незавершенного объекта	51	62	3596000
Подписан передаточный Акт на объекты	62	91/1	3596000
Начислен НДС со стоимости незавершенного строительства (Продажа земельного участка НДС не облагается)	91/2	68/НДС	396000
Списана учетная стоимость земельного участка	91/2	01	900000
Списана учетная стоимость незавершенного строительства (цифра из Примера 3)	91/2	08/3	2022000
Финансовый результат сделки	91/9	99	278000
Учет незавершенного строительства у покупателя			
Оплата покупки	60	51	3596000
Выделен НДС со стоимости незавершенного строительства	19	60	396000
Оприходован земельный участок	08/1	60	1000000
Оприходован объект незавершенного строительства	08/3	60	2200000
Зачтен НДС по незавершенному строительству на основании счет-фактуры Заказчика (продавца)	68/НДС	19	396000

При подготовке к сделке купли-продажи незавершенного строительства возникает вопрос о правомерности применения услуг специализированной оценочной компании с целью определения рыночной стоимости продаваемого объекта. Является ли незавершенное строительство объектом оценки? Можно ли использовать официальное заключение для формирования цены продажи?

По нашему мнению, на оба вопроса следует давать положительный ответ. Незавершенное строительство прямо поименовано в статье 130 Гражданского кодекса, как объект недвижимого имущества. В свою очередь, Закон об оценочной деятельности (статья 1) распространяет свое действие на объекты движимого и недвижимого имущества. Таким образом, незавершенное строительство может быть объектом переоценки. Подобный подход может иметь место, например, при реализации незавершенного строительства, возводимого за счет бюджетных средств, и остановленного по решению органов власти. Определенная подобным образом цена может послужить стартовой отметкой при реализации объекта на открытых торгах (конкурсах, тендерах). Это позволит сохранить интересы бюджета и придать сделке рыночный статус, а также способствовать уменьшению коррупционного фактора при реализации объектов по заранее заниженным ценам.

Учет незавершенного строительства у подрядчика

В соответствии с ПБУ-2/2008 "Учет договоров строительного подряда", подрядчик ведет учет затрат и определяет финансовый результат по каждому договору в отдельности. Методику учета затрат каждая подрядная организация определяет самостоятельно, и отражает выбранный вариант в учетной политике и соответствующем стандарте экономического субъекта. Учет осуществляется последовательно, с отражением всех затрат, относящихся к данному договору. Таким образом, при получении от Заказчика письменного уведомления о приостановке (заморозке, консервации) возводимого объекта и расторжении договора строительного подряда, Подрядчику предстоит решить ряд задач:

- ✓ Оформить все выполненные работы соответствующими актами, что бы по данному объекту не числилась не предъявленная заказчику выручка. При этом, Заказчик может не расторгать договор строительного подряда, надеясь вернуться к продолжению строительства спустя некоторое время. Таким образом, у Подрядчика остается надежда на продолжение работ, а Заказчику позволяется не платить неустойки, вызванные расторжением договора;

- ✓ Организовать вывоз со строительной площадки собственной техники, механизмов, оборудования;

- ✓ Раздемонтировать временные здания и сооружения, возводимые на строительной площадке за собственный счет (бытовки, временные хранилища, навесы и пр.);

- ✓ Провести инвентаризацию приобретенных и складированных на площадке материалов;

✓ Разработать мероприятия по переводу строительных бригад на другие объекты, стараясь максимально сохранить людские ресурсы и минимизировать периоды простоя;

✓ В регистрах бухгалтерского учета закончить формирование затрат по данному договору и вывести финансовый результат работы на рассматриваемой строительной площадке.

Пример 5: Подрядчик получил от Заказчика уведомление о замораживании строительства объекта. После проведения уточняющих переговоров стало понятно, что перспектив продолжения строительства в обозримом будущем нет. Подрядчик принимает решение о сворачивании строительной площадки. Затраты Подрядчика на демонтаж и вывоз машин и механизмов, выполненный сторонними специализированными организациями, составили 236000 руб., в том числе НДС (18%)=36000 руб.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приняты выполненные работы от специализированной организации по демонтажу и вывозу машин и механизмов	91/2	60	200000
Учен НДС	19	60	36000
Зачтен НДС	68/2	19	36000
Произведена оплата	60	51	236000

Относительно вариантов учета затрат в рассматриваемой ситуации существуют две точки зрения. Часть бухгалтеров классифицирует подобные затраты как прямые по договору, с отнесением их в дебет соответствующего счета. Таким образом, происходит формирование полной себестоимости возведения объекта. Учтенные суммы участвуют в расчете финансового результата исполнения договора строительного подряда.

Вторая часть бухгалтеров придерживается постулата, что после получения от Заказчика уведомления об замораживании строительства, формирование затрат по данному объекту должно быть прекращено. Все затраты, понесенные после даты уведомления, к возводимому объекту уже не относятся, и должны признаваться прочими расходами. Если бы процесс строительства не был прерван по инициативе Заказчика, то подобных затрат могло бы не быть вообще, или их величина могла быть существенно меньше. Это связано с планированием собственной работы Подрядчиком и переброски техники на другой объект после окончания строительства. Учитывая внеплановость и неожиданность ситуации, технику может оказаться просто некуда вывозить. И для ее временного хранения придется нести дополнительные затраты. В примере №5 автор придерживается этой точки зрения.

По нашему мнению, оба варианта имеют право на существование. Поэтому выбор алгоритма действий, бухгалтер должен осуществить в соответствии с собственным профессиональным суждением.

Очень принципиальным моментом является вопрос строительных материалов. По общему правилу, подрядная организация самостоятельно закупает материалы и доставляет их на строительную площадку. При замораживании строительства объекта и прекращении действия договора подряда, Подрядчик может быть поставлен перед дилеммой: что делать с материальными ресурсами. При этом предстоит определиться с возможностью их использования на других объектах. При наличии подобной возможности (например, когда вывозу подлежит кирпич, цемент и иные распространенные и универсальные материалы), они подлежат перебрасыванию на другой объект и использованию в производство. Если же для производства работ были приобретены редкие или уникальные материалы (например, редкие отделочные сорта мрамора, или специально изготовленные конструкции), то необходимо решить вопрос с Заказчиком о компенсации затрат на приобретение подобных материалов.

Пример 6: На момент замораживания строительства и расторжения договора подряда, у Подрядчика на строительной площадке имелись следующие материальные ценности:

- Цемент строительный на сумму 50000 руб.
- Кирпич силикатный на сумму 150000 руб.
- Декоративные элементы, изготовленные по специальному заказу для установки в строящемся здании – 350000 руб.

По всем строительным материалам, НДС, уплаченный поставщикам, ранее был принят к зачету.

По кирпичу и цементу принято решение о перевозке их на другую строительную площадку. Логистические затраты по погрузке, перевозке и разгрузке определены в 5% от стоимости материалов. По декоративным элементам решено передать эти материалы Заказчику по учетной цене.

Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выставлен Заказчику счет на компенсацию транспортных расходов за кирпич и цемент (50000+150000) * 5%	62	91/1	10000
Выставлен счет Заказчику за декоративные элементы (350000+18%)	62	91/1	413000
Начислен НДС с декоративных элементов	91/2	68/НДС	63000
Списаны декоративные элементы с баланса Подрядчика	91/2	10	350000

Список используемой литературы

Рабинович А.М. Спорные вопросы составления бухгалтерской отчетности\Бухгалтерский учет. 2011. №8. С. 92-97

Ершов О.Г. Не завершенный строительством объект: новый взгляд на старую проблему \\ Цивилист. 2012. №2. с.19-25