

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
Кафедра экономической безопасности, системного анализа и контроля

Заведующий кафедрой  
канд. экон. наук, доцент  
Д.Л.Скипин

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
магистра

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО  
СТРОИТЕЛЬСТВА И ОТРАЖЕНИЕ ДАННЫХ В ОТЧЕТНОСТИ**

38.04.01 Экономика  
Магистерская программа «Учет, анализ и аудит»

Выполнила работу  
студентка 3 курса  
заочной формы обучения

Курылева Валентина Анатольевна

Научный руководитель  
кандидат экон. наук, доцент

Кольцова Татьяна Александровна

Рецензент  
главный бухгалтер  
ООО «Русский дистрибьютор»

Каммерер Михаил Юрьевич

Тюмень  
2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	7
1.1. ПОНЯТИЕ ОБЪЕКТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА, ПРИЗНАКИ И КРИТЕРИИ.....	7
1.2. НЕЗАВЕРШЕННОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ, ПРИЗНАНИЕ.....	13
ГЛАВА 2. МЕТОДИКИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ВЫБИТИЯ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	22
2.1. ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ И СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА, ПОСТУПАЮЩИХ В ОРГАНИЗАЦИЮ.....	22
2.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЫБИТИЮ ОБЪЕКТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	31
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО ДВИЖЕНИЮ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	46
3.1. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ОПТИМИЗАЦИИ ФОРМ НАБЛЮДЕНИЯ И ОТЧЕТНОСТИ ПО НЕЗАВЕРШЕННОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ.....	46
3.2. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	68
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	75
ПРИЛОЖЕНИЕ 1 ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.....	88
ПРИЛОЖЕНИЕ 2 ПОРЯДОК КОНСЕРВАЦИИ ОБЪЕКТА	90

НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА.....	
ПРИЛОЖЕНИЕ 3 НЕЗАВЕРШЕННОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО В	92
СТРУКТУРЕ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	

## ВВЕДЕНИЕ

Расширение масштабов основной экономической деятельности организации требует осуществления капитальных вложений в целях создания или приобретения таких объектов внеоборотных активов, как здания, сооружения, производственные цеха, офисные и торговые помещения и подобные. Однако, нестабильная экономическая ситуация в стране, вызванная различными внешними факторами (например, колебания курсов валют, санкционные ограничения, ухудшение эпидемиологической ситуации) и внутренними факторами (например, изменение налогового законодательства страны) вынуждают организацию приостановить реализацию инвестиционных проектов по созданию и приобретению вышеуказанных объектов, и в структуре внеоборотных фондов появятся объекты незавершенного строительства.

Актуальность темы исследования обосновывается тем, что наличие объектов незавершенного строительства на балансе организации приводит к необходимости учета широкого круга операций, связанных с необходимостью содержания объектов незавершенного строительства, обеспечению их сохранности до момента возобновления строительно-монтажных работ или принятия решения о ликвидации, проведением инвентаризации объектов. При этом данные операции требуют применения организацией адекватных и рациональных методик учета, позволяющих сформировать достоверную информацию в бухгалтерской отчетности. Вместе с тем, исследование теоретических, методических и организационных аспектов учета объектов незавершенного строительства приводит к выводу о наличии существенных проблем в указанных сферах, требующих комплексного решения.

Объектом исследования является совокупность теоретических, методологических и организационных аспектов учета незавершенного строительства и его отражения в отчетности.

Предметом исследования выступает практика формирования учетно-отчетной информации в отношении объектов незавершенного строительства, принадлежащих коммерческой организации.

Целью работы является исследование теоретических, нормативно-правовых и методических положений бухгалтерского учета объектов незавершенного строительства коммерческих организаций, для которых строительная деятельность не является основной, а также разработка предложений по совершенствованию подходов к формированию отчетности в отношении вышеуказанных объектов в целях повышения эффективности экономической деятельности организации.

Указанная цель достигается посредством следующих задач:

- раскрыть экономическую природу, сущность, признаки и критерии объекта незавершенного строительства;
- исследовать аспекты признания объекта незавершенного строительства как объекта бухгалтерского учета и отчетности;
- выявить методические проблемы формирования первоначальной стоимости объектов незавершенного строительства, создаваемых организацией самостоятельно и поступающих в организацию иными способами, а также синтетического учета операций по поступлению и выбытию объектов незавершенного строительства;
- разработать предложения по оптимизации статистических и бухгалтерских форм наблюдения и отчетности по незавершенному строительству;
- сформулировать актуальные тенденции развития синтетического учета объектов незавершенного строительства в современных экономических условиях.

Теоретико-методологической основой исследования выступают научные исследования отечественных ученых по бухгалтерскому учету, нормативные правовые акты, материалы научных семинаров и конференций, экспертные

заклучения, посвященные актуальным вопросам учета незавершенного строительства.

При написании данного исследования были использованы следующие общенаучные методы познания: системный подход, логическое обобщение, анализ, синтез, аналогия, а также метод научной абстракции и описательный метод.

Практическая значимость исследования определяется возможностью применения на практике коммерческими организациями разработанных в нем рекомендаций методического характера для оптимизации алгоритмов синтетического учета операций по наличию и движению объектов незавершенного строительства, форм учета и отчетности по объектам незавершенного строительства, а также отдельных управленческих процессов, связанных с данными объектами (в том числе консервация, инвентаризация).

В структуру выпускной квалификационной работы входят введение, три главы, каждая из которых содержит два параграфа, заключение, библиографический список, приложения.

Общий объем основного текста выпускной квалификационной работы составляет 92 страницы. Выпускная квалификационная работа содержит 8 таблиц, 7 рисунков. Список использованной литературы включает 58 источников.

## ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

### 1.1. ПОНЯТИЕ ОБЪЕКТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА, ПРИЗНАКИ И КРИТЕРИИ

Становление и развитие подходов к определению понятия «объект незавершенного строительства» прошло длительный путь, но и в настоящее время сущность данного вопроса имеет дискуссионный характер: взгляды экономистов, бухгалтеров, законодательных органов и судов порой существенно расходятся. В российской экономической практике понятие «объект незавершенного строительства» впервые появилось 56 лет назад. Развитие данного понятия в законодательства представлено на рисунке 1.

Разграничение объектов незавершенного строительства на капитальные и некапитальные на текущий момент является одной из наиболее существенных новаций градостроительного законодательства. Уточнение в части исключения из категории объектов незавершенного строительства некапитальных строений, сооружений и неотделимых улучшений земельного участка ряд авторов находит своевременным и необходимым, особенно в условиях нестабильности рыночной ситуации и потенциального экономического кризиса (в том числе на сегодняшний день обусловленного последствиями мировой пандемии).

В условиях экономического кризиса возникают намерения компаний оформить и продать земельные участки с элементами застройки как отдельные сооружения с целью извлечения большей прибыли, рассматривая их как самостоятельные объекты недвижимости [Маковская, с.128].

Однако, автору работы в признании такой важной характеристики объекта незавершенного строительства как неразрывная связь с земельным участком видится планомерная работа законодателя по формированию оптимальных правовых условий строительной деятельности, а не желание воспрепятствовать продаже собственником участка по более высокой цене.

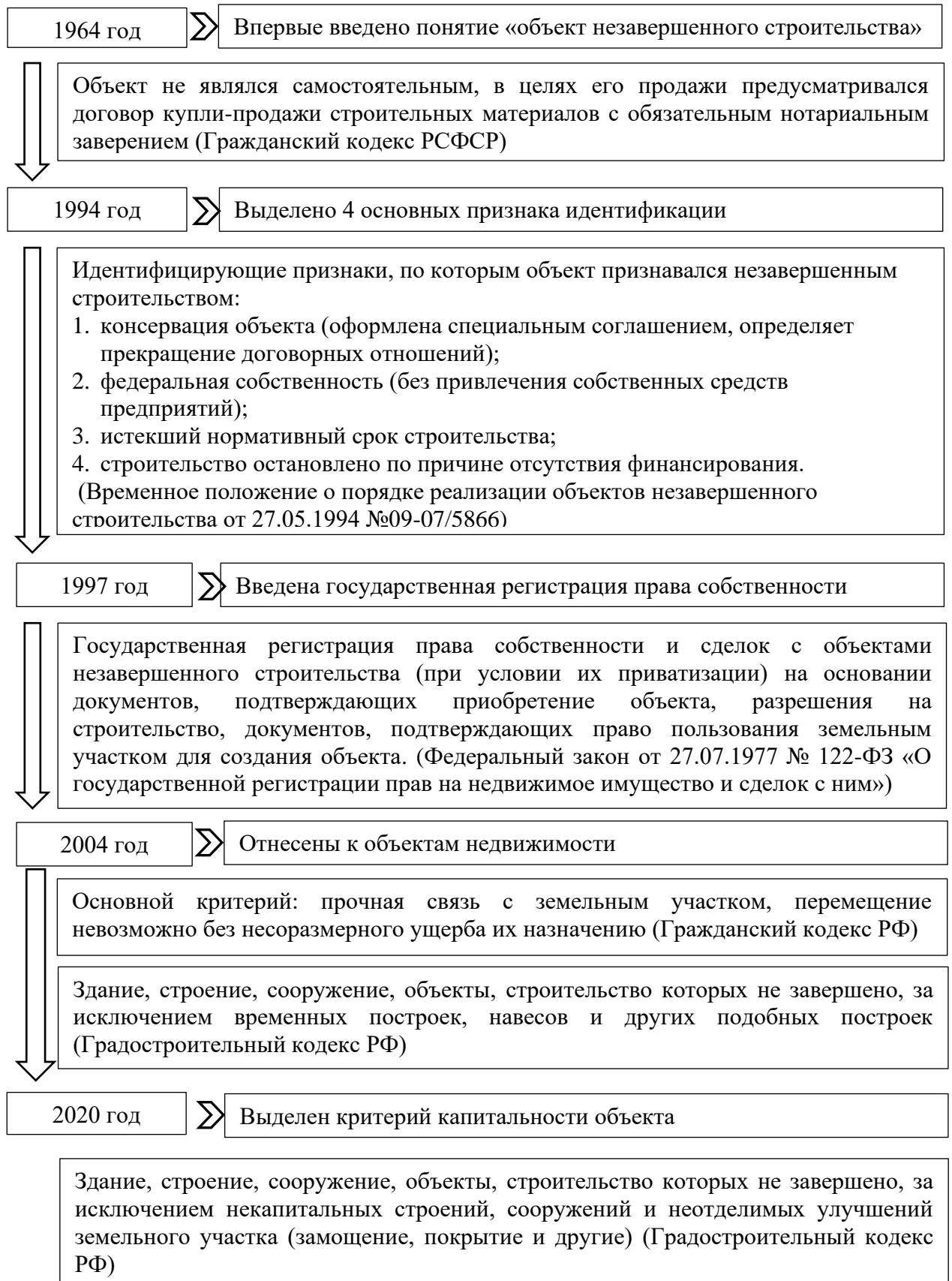


Рис.1. Хронология развития понятия «объект незавершенного строительства» в российском законодательстве

Источник: составлено автором



Так, как показывает анализ нормативных правовых актов и публикаций экспертов, если объект не обладает критерием капитальности, у собственника не возникает необходимости его государственной регистрации при продаже или ином способе выбытия, не возникает обязанности по налогу на имущество, становится проще расчет налоговой базы по налогу на прибыль и проведение процедуры списания произведенных затрат, сокращается количество отчетных статистических форм. Смысл данного критерия в том, что он исключает признание в качестве объектов незавершенного строительства начальной стадии строительства – отсыпанного грунта, вбитых свай, котлована и так далее.

Экономисты, изучающие вопросы бухгалтерского учета объектов незавершенного строительства, основываются, прежде всего, на позиции, сформированной законодателем в нормативных правовых актах, поскольку несоблюдение законодательства в сфере бухгалтерского и налогового учета влечет последствия в виде штрафов и судебных исков со стороны налоговых органов.

Таково, например, определение объекта незавершенного строительства, сформулированное на основе проведенного анализа судебной практики Стардубцевой И.: «к объектам незавершенного строительства относятся объекты, строительство которых приостановлено, законсервировано или окончательно прекращено и которые не являются предметом действующего договора строительного подряда» [Стародубцева, с.64].

Ряд авторов основывает подход к определению объектов незавершенного строительства, как капитальных объектов (имеющих неразрывную связь с земельным участком, фиксацию на местности), строительство которых не завершено, но работы по возведению фундамента выполнены в полном объеме [Кулаков, с.29].

Так, Ромашкина А.В. объектом незавершенного строительства предлагает считать объект капитального строительства, строительство которого не завершено в установленном порядке, при этом степень выполненных работ по

созданию этого объекта позволяет его идентифицировать в качестве самостоятельного объекта недвижимого имущества (недвижимой вещи) [Ромашкина].

Однако, на практике неразрывная связь с земельным участком обеспечивается не только посредством фундамента. При идентификации важна именно возможность демонтировать объект и заново смонтировать, без причинения ущерба его назначению при перемещении. Такой объект, согласно письму Минэкономразвития РФ от 18.10.2011 №Д23-4392, не может быть отнесен к капитальным.

Рассмотрим следующий пример. Организации требуется возвести:

1. Открытый склад для хранения строительных материалов, который представляет собой огражденную территорию с покрытием из гравия и имеет сети ливневой канализации и систему дренажа, но фундамент отсутствует.

2. Временный быстровозводимый торговый павильон, который представляет собой сооружение и подключен к системам электроснабжения и водоснабжения, но фундамент отсутствует.

В силу отсутствия фундамента оба объекта можно отнести к некапитальным объектам. Однако, открытый склад в силу наличия покрытия из гравия, сетей ливневой канализации, системы дренажа, которые обеспечивают неразрывную связь с земельным участком, невозможно переместить и смонтировать на другом участке без ущерба его функциональности. А перемещение временного торгового павильона, несмотря на наличие аналогичных инженерных коммуникаций, возможно.

Таким образом, открытый склад является объектом капитального строительства, а в течение периода его создания – объектом незавершенного строительства.

Второй критерий признания объекта как объекта незавершенного строительства – это длящийся процесс его создания (строительства), следствием которого является невозможность его эксплуатации по назначению. Отметим, что наиболее распространённое заблуждение в отношении объекта

незавершенного строительства – это понимание его как долгостроя, в ряде случаев - только после консервации.

Объекты капитального строительства создаются с соблюдением последовательного порядка, в том числе разработка проектной документации, получение разрешения на строительство, сдача в эксплуатацию и так далее (части 2, 7 статьи 51 ГрК РФ). Согласно статье 55 ГрК РФ право использования объекта капитального строительства установлено с момента ввода его в эксплуатацию. То есть объект является незавершенным строительством до момента выдачи разрешения на ввод объекта в эксплуатацию - документа, который удостоверяет выполнение строительства, реконструкции объекта капитального строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство, проектной документацией, установленным требованиям к строительству, реконструкции, разрешенному использованию земельного участка.

Здесь стоит отметить проект Федерального закона № 167556-7 «О внесении изменения в статью 9.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях», согласно которому штраф за использование объекта капитального строительства без разрешения на его ввод в эксплуатацию для организаций составит от 500 тысяч рублей до 1 000 тысяч рублей, для должностных лиц - от 20 тысяч рублей до 50 тысяч рублей. Действующими положениями Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) суммы указанного штрафа составляют для юридических лиц от 10 тысяч рублей до 20 тысяч рублей, для должностных лиц – от 1 тысячи рублей до 2 тысяч рублей.

Сведения об объектах незавершенного строительства вносятся Единый государственный реестр недвижимости (далее – ЕГРН) согласно статье 1 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (далее - Федеральный закон № 218-ФЗ). Постановка на кадастровый учет производится, если объем выполненных работ по созданию объекта позволяет его идентифицировать в качестве самостоятельного объекта

недвижимого имущества. А регистрация права собственности требуется при реализации (передаче) экономическим субъектом своих прав на него, например продажа или передача в уставный капитал другого предприятия, и не является обязательным условием для признания недвижимостью объекта незавершенного строительством.

Таким образом, можно сформулировать следующие критерии признания создаваемого объекта объектом незавершенного строительства:

1. Наличие прочной связи объекта с земельным участком, отведенным в целях его строительства.
2. Невозможность перемещения объекта без причинения существенного ущерба его назначению.
3. Длющийся во времени процесс выполнения строительно-монтажных работ по его созданию.
4. Наличие записи об объекте в ЕГРН.
5. Получение разрешения на ввод в эксплуатацию в обозримой перспективе.

Отметим еще один аспект актуальности изучения вопроса об определении объекта незавершенного строительства на сегодняшний день.

В ГрК РФ в июне 2019 года введено понятие информационной модели объекта капитального строительства как совокупности взаимосвязанных сведений, документов и материалов об объекте капитального строительства, формируемых в электронном виде на этапах выполнения инженерных изысканий, осуществления архитектурно-строительного проектирования, строительства, реконструкции, капитального ремонта, эксплуатации и (или) сноса объекта капитального строительства. Информационная модель объекта капитального строительства должна разрабатываться и функционировать на протяжении всего жизненного цикла объекта незавершенного строительства и после его перевода в основное средство.

В настоящий момент разработка такой модели (как экспериментальной новации в строительстве) остается на усмотрение коммерческой организации и

не является обязательной. Однако, учитывая современную тенденцию к цифровизации практически во всех отраслях экономики, организациям имеет смысл уже сейчас оценить для себя финансовые и экономические перспективы, вероятные риски и последствия создания данной информационной модели.

С учетом вышеизложенного, автор работы предлагает объектом незавершенного строительства считать объект капитального строительства, работы по строительству, реконструкции (модернизации), капитальному ремонту которого не завершены в установленном порядке, при этом данный объект обладает признаками самостоятельного объекта недвижимого имущества, в том числе прочной связью с земельным участком, отведенным в целях его строительства, и невозможностью перемещения объекта без причинения существенного ущерба его назначению.

С учетом изложенного, приходим к выводу, что, несмотря на длительную историю существования, объект незавершенного строительства не стал классическим, хорошо изученным объектом бухгалтерского учета. Взгляды ученых и специалистов на сущность и критерии объекта незавершенного строительства являются динамичными, претерпевают изменения и развиваются согласно экономическим условиям, в которых функционирует организация.

## 1.2. НЕЗАВЕРШЕННОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ, ПРИЗНАНИЕ

Правильная квалификация объекта учета необходима для понимания того, как поставить его на учет и отразить в бухгалтерской и налоговой отчетности. Наличие и рост числа судебных споров предприятий и надзорных органов, связанных с учетом и отнесением к категории «объекты, незавершенные строительством» того или иного имущества, является подтверждением наличия возникающих у бухгалтеров проблем с отражением в бухгалтерском и налоговом учете объектов, не завершенных строительством.

Как было рассмотрено выше, объект незавершенного строительства следует отличать от временных (некапитальных) сооружений. С позиции бухгалтерского учета возведение и эксплуатация временных сооружений имеет ряд преимуществ:

1. Данные сооружения не подлежат государственной регистрации согласно Федеральному закону №218-ФЗ;
2. У временных сооружений нет прочной связи с землей и заглубленного фундамента, они не связаны с местностью инженерными сетями отопления, водоснабжения, канализации, для них возможен неоднократный демонтаж, перемещение на другое место с последующей установкой при сохранении эксплуатационных качеств и технологических функций [Кулаков, с.26].
3. Согласно статьям 49, 51 и 54 ГрК РФ для временных объектов не требуется выдача разрешения на строительство.
4. Отсутствует административная ответственность за самовольное строительство или эксплуатацию (статья 13.9 КоАП РФ).
5. Все расходы по созданию, приобретению, эксплуатации и выбытию временных объектов в бухгалтерском учете можно отражать по факту их осуществления расходов на основании первичных документов [Кулаков, с.28].

В отношении капитальных объектов бухгалтерский и налоговый учет значительно усложняются.

Согласно подпункту 3.1.1 пункта 3.1. Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному Минфином РФ от 30.12.1993 № 160 (далее - Положение № 160) незавершенное строительство составляют суммы затрат по возведению объектов, учтенные на счете «Капитальные вложения», до окончания работ по строительству.

В настоящий момент Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (далее - ФСБУ 26/2020), согласно которому для целей

бухгалтерского учета под капитальными вложениями понимаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (Приложение 1). К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты непосредственно на строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств, коренное улучшение земель, подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации, организацию строительной площадки, осуществление авторского надзора.

Указанный ФСБУ 26/2020 разрабатывался в противовес Положению № 160, а необходимость решения о его разработке обосновывалась отсутствием в других нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет, в том числе в международных стандартах финансовой отчетности, такого предмета как учет капитальных вложений для целей самой организации (отдельно от порядка учета основных средств).

Отметим, по сравнению с предыдущими проектами, которые предлагались при разработке ФСБУ 26/2020 (имеется в виду проектом Стандарта «Незавершенные капитальные вложения») перечень стал закрытым, а из самого перечня исключены затраты на программное обеспечение, необходимое для осуществления капитальных вложений; затраты достройку, модификацию, модернизацию, реконструкцию, ремонт, техобслуживание и иные аналогичные действия с внеоборотным материальным активом, улучшающие его функциональные качества и (или) обеспечивающие возможность его использования на следующий продолжительный период, а так же затраты на проверку надлежащего функционирования (тестирование) объекта с целью ввода его в эксплуатацию.

Анализ текста ФСБУ 26/2020 располагает к выводу, что до момента завершения и признания капитальных вложений объектом основных средств их следует рассматривать как незавершенные капитальные вложения. При этом момент признания не связан с получением разрешения на ввод в эксплуатацию.

Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, предусматривается, что незавершенные капитальные вложения по их завершении должны быть признаны основными средствами в тот момент, когда объект готов к эксплуатации и находится в том месте и (или) в том состоянии, в которых организация намерена его использовать. При этом основные средства признаются по первоначальной стоимости, которая представляет собой балансовую стоимость незавершенных капитальных вложений, сформированную к моменту их завершения.

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении таких условий, как определенность суммы затрат и обеспечение понесенными затратами получения в будущем экономических выгод организацией в течение более 12 месяцев.

Согласно ФСБУ 26/2020 капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств, при этом перечень таких затрат является открытым (Приложение 1).

Указанное положение на практике имеет весьма важное значение, поскольку часто объект незавершенного строительства в силу его названия рассматривается ограниченно, то есть только как строящийся объект. Однако, в отношении объекта могут выполняться, как было указано выше, работы по реконструкции, модернизации, капитальному ремонту. Указанные виды работ носят капитальный характер, но объект при этом чаще всего именуется объектом незавершенного строительства.

Открытый перечень затрат с одной стороны способствует более эффективному применению ФСБУ 26/2020 на практике, его универсальности и недопущению его перегруженности перечнем затрат, так как учесть в рамках одного нормативного документа все виды затрат, возникающих при осуществлении капитальных вложений у организации, не представляется возможным. С другой стороны, если организация несет фактические затраты,



которые считает целесообразным включить в стоимость объекта незавершенного строительства, не указанные напрямую в тексте ФСБУ 26/2020 возникает вероятность того, что справедливость такого решения нужно будет доказать налоговым органам, также документально обосновать (в том числе приказом или решением руководства, специально утвержденной инструкцией) и по возможности закрепить в учетной политике (исходя из существенности и значимости таких затрат для организации).

Также ФСБУ 26/2020 сформирован перечень затрат, которые в капитальные вложения не включаются (Приложение 1). Данный перечень так же является открытым. Такие затраты признаются расходами периода, в котором понесены.

Указанное нововведение в виде сформированного перечня затрат, которые не включаются в стоимость капитальных вложений, для отечественной практики бухгалтерского учета носит существенный характер. Однако, до момента апробации данных положений на практике оценка их влияния как положительного, так и отрицательного может иметь только гипотетический характер.

Среди указанных затрат, по мнению автора работы, особо следует отметить, что не включаются в стоимость незавершенных капитальных вложений затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями. Следовательно, увеличить стоимость объекта незавершенного строительства на величину его затрат, понесенных организацией, например в случае ливневых дождей и наводнения или весенних паводков, повлекших размыв фундамента здания, нарушения его функциональной целостности, организация не может. Хотя в данном примере организации на завершение строительства (реконструкции, капитального ремонта) такого объекта придется изыскивать дополнительные финансовые средства, и фактический объем затрат в общем денежном выражении до доведения данного объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, возрастет, исключение указанных затрат позволяет избежать «двойного счета» затрат при формировании стоимости объекта. При

этом, снова потребуется отдельный учет затрат, которые осуществлены в целях ликвидации последствий чрезвычайной ситуации, и затрат, которые направлены на непосредственное продолжение строительства. В случае возобновления строительного процесса такое разделение на практике может оказаться проблематичным.

Также исключены затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие действия необходимыми для осуществления капитальных вложений. В отношении указанных затрат автор работы считает, что такие затраты в той части, в которой обусловлены созданием объекта, должны быть включены в его стоимость.

При начале эксплуатации части объекта капитальных вложений до завершения данных вложений в целом, организация признает объектом основных средств такую часть капитальных вложений.

Указанное положение тоже имеет существенное практическое значение, поскольку решает ранее существовавшую проблему организаций по учету незавершенных строительством объектов, которые начинали эксплуатироваться до завершения всех работ, предусмотренные проектно-сметной документацией, договорами подряда или на них не получены разрешительные на ввод объекта документы (которые можно рассматривать как одно из подтверждений готовности объекта к функционированию в запланированных целях). Чаще всего на практике возникают ситуации, когда на объекте незавершенного строительства строительные-монтажные работы выполнены в полном объеме, но при этом имеется факт задержки выдачи такого разрешения по административным причинам.

Признание части объекта незавершенного строительства как основного средства, дающего организации некоторую часть продукции до решения вышеозначенных ситуаций, позволяет переносить затраты на его создание посредством амортизации и включения в себестоимость товаров (работ, услуг) с момента начала его использования.

В отношении оставшейся части капитальных вложений, специалисты в области бухгалтерского учета предлагают продолжать осуществление капитальных вложений в обычном порядке (поэтапно принимая результаты работ, затем признать основным средством) как затраты на достройку объекта основных средств согласно Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н, либо под все будущие затраты, связанные с завершением объекта, сформировать оценочное обязательство и включить его в первоначальную стоимость основных средств в момент их признания согласно Положению по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденному приказом Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н [Митюкова, с.178].

Здесь еще раз напомним, о предусмотренном КоАП РФ штрафе за использование объекта капитального строительства без разрешения на его ввод в эксплуатацию для организаций и перспективах его существенного увеличения его суммы. А значит, использование таких объектов должно проводиться с оглядкой на действующее законодательство, с учетом сроков получения разрешительных документов и соответствия объекта законодательно установленным условиям его признания объектом основных средств.

Таким образом, исходя из принципа приоритета экономического содержания над формой, эксплуатируемые объекты незавершенного строительства, по которым не закончены капитальные вложения, или наоборот, осуществлены в полном объеме, но разрешение на ввод в эксплуатацию не получено, должны признаваться в составе внеоборотных активов, а в бухгалтерской отчетности – отражаться в составе показателя, детализирующего данные по группе статей «Основные средства». Бухгалтерская отчетность в таком случае дает достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, что соответствует пункту б

Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (далее - ПБУ 4/99), утвержденном приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н.

Вопроса учета объектов незавершенного строительства в составе основных средств также имеет существенное значение в связи с изменениями в налоговом законодательстве в части налога на имущество.

До 31 декабря 2019 года включительно в пункте 1 статьи 374 НК РФ было закреплено, что объектом налогообложения признаются объекты недвижимости, учтенные как основные средства. Сформировать первоначальную стоимость и включить в состав основных средств строящийся объект до завершения работ не представлялось возможным, поэтому он не облагался налогом на имущество. Готовность части объекта к эксплуатации не являлись основанием для его обложения налогом [Тарасов, с.59].

С 1 января 2020 года вступили в силу поправки, касающиеся обложения налогом на имущество недвижимости по кадастровой стоимости. Так, российские организации согласно статьям 375, 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) обязаны платить налог по кадастровой стоимости, если у них есть объекты незавершенного строительства. Согласно письму Минфина РФ от 27.05.2020 № 03-05-05-01/44384 перечень таких объектов незавершенного строительства открыт. При условии, что объекты недвижимого имущества поименованы в законе субъекта РФ, устанавливающем особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости в соответствии со статьей 378.2 НК РФ, отражены в реестре недвижимости и по нему определена кадастровая стоимость, то по ней и нужно считать налог, при этом вид объекта значения не имеет.

Распоряжением Правительства Тюменской области от 27.11.2019 №1573-рп утвержден перечень объектов недвижимого имущества, в отношении которых в 2020 году налоговая база определяется как их кадастровая стоимость (такой утверждается ежегодно в конце года). В настоящий момент объектов незавершенного строительства отдельным перечнем в нем не выделено. В перечень включено 110 торговых, административных зданий и бизнес-центров.

Если указанные критерии не соблюдены, то объект незавершенный строительством, налогом на имущество не облагается. Но если налогоплательщик по ошибке или умышленно не переводит объект незавершенного строительства, который отвечает всем признакам основных средств, то налоговые органы произведут перерасчет налога на имущество и увеличат его. Тот факт, что недвижимость непригодна к использованию и работы по ее строительству или реконструкции еще ведутся, нужно подтвердить соответствующими документами. Ими могут быть технический (кадастровый) паспорт объекта незавершенного строительства, техническая документация, смета, акты выполненных этапов работ по ремонту или реконструкции объекта недвижимости и другие [Тарасов, с.61].

С учетом изложенного, приходим к выводу, что в настоящий момент идет активный процесс признания объекта незавершенного строительства как отдельного объекта бухгалтерского учета, прежде всего отличного от основных средств, а так же разработка нормативных и методических подходов к формированию стоимости объекта незавершенного строительства, к процессам вовлечения в экономическую деятельность предприятия эксплуатируемых объектов незавершенного строительства.

## ГЛАВА 2. МЕТОДИКИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ И ВЫБЫТИЯ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

### 2.1. ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ И СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА, ПОСТУПАЮЩИХ В ОРГАНИЗАЦИЮ

Расширение производственной деятельности предприятия требует создания новых производственных мощностей, зданий цехов и складов. Строительство основных средств ведется не только крупными предприятиями, но и средним и малым бизнесом с логичной разницей в масштабах. Для расширения своей деятельности организация может не только построить требуемый капитальный объект, но и приобрести его путем покупки или в счет вклада в уставный капитал в обмен на его долю. Передача объекта может быть также безвозмездной. Кроме того, на практике может возникнуть ситуация, когда приобретается имущественный комплекс предприятия и в ходе последующей инвентаризации выявляется ранее не учтенный и не оцененный объект. При этом сами объекты в указанных ситуациях могут находиться в разной степени готовности их к эксплуатации.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов бухгалтерского учета) стоимость объекта незавершенного строительства формируется на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств». На данном субсчете учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство по каждому строящемуся или приобретаемому объекту, что продемонстрировано на рисунке 2.

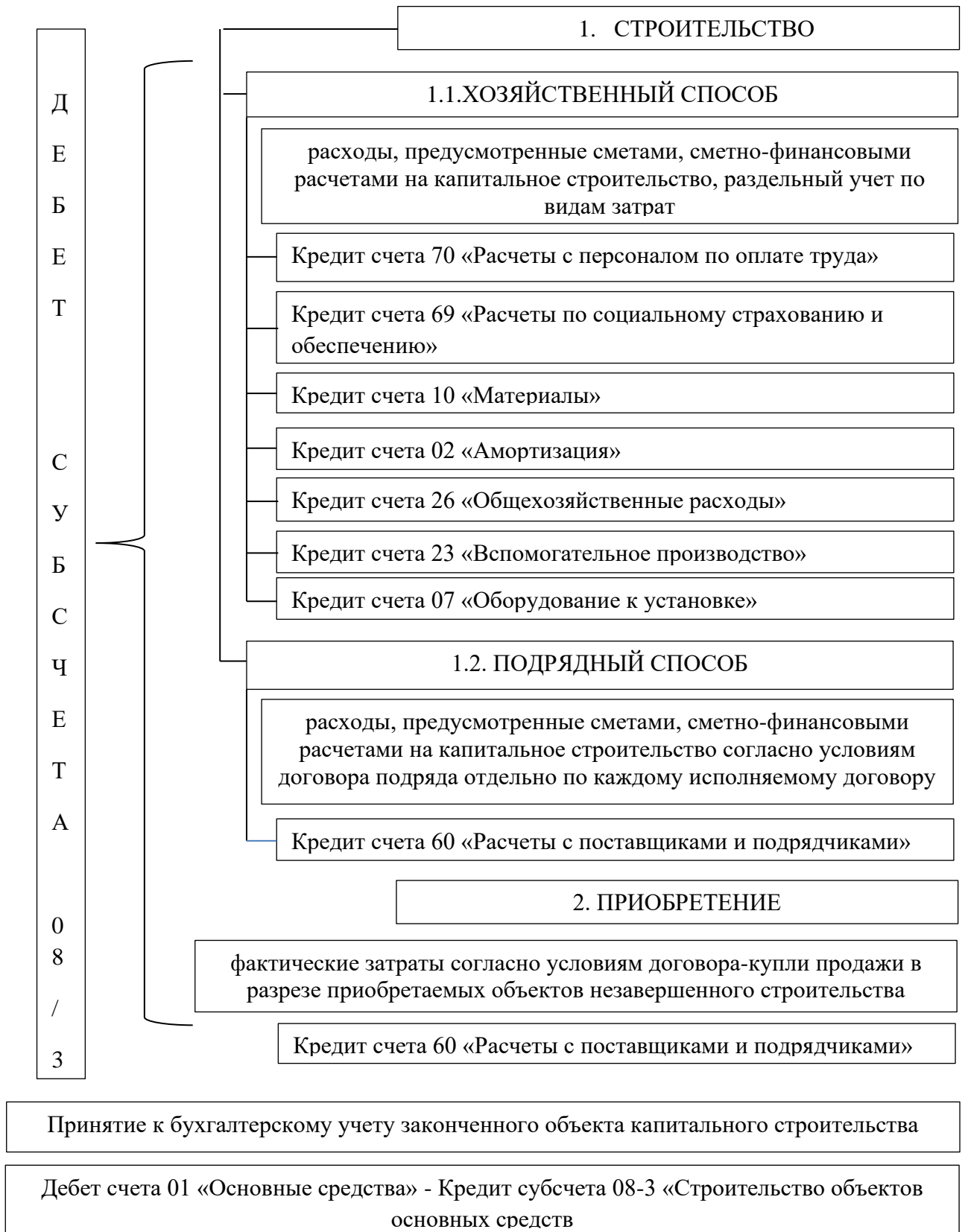


Рис. 2. Синтетический учет затрат по объекту незавершенного строительства

Источник: составлено автором

В свете продолжающегося реформирования бухгалтерских нормативных документов и разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета взамен

действующим положениям по бухгалтерскому учету в публикациях можно встретить предложения по трансформации Плана счетов бухгалтерского учета.

Так, Дружиловская С.А. полагает, что для целей реализации ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 следует отказаться от отражения на отдельном счете незавершенных основных средств, и напрямую учитывать их с применением счета 01 «Основные средства». При этом к счету 01 «Основные средства» предлагается открыть два субсчета:

1. «Незавершенные объекты основных средств» (непосредственно по дебету данного субсчета собирать затраты на приобретение и создание основных средств).

2. «Завершенные объекты основных средств» (по дебету данного субсчета с кредита предыдущего формировать первоначальную стоимость основных средств) [Дружиловская, с.12].

На основе проведенного исследования автор работы полагает, в противовес указанной позиции, что применение счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открытием к нему субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» для учета незавершенных капитальных вложений является рациональным и эффективным. Отказ от его применения не оправдан.

Во-первых, ФСБУ 6/2020 «Основные средства» не распространяются на капитальные вложения, учет затрат по наличию и движению основных средств согласно данному акту предполагает использование счета 01 «Основные средства».

Во-вторых, одновременное использование счет 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы» позволяют оперативно получить структурированную информацию в отношении объектов, которые на текущий момент не приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, и уже учтенных в качестве основных средств. Данный момент имеет принципиальное значение в свете введения налогообложения по кадастровой стоимости налогом на имущество объектов незавершенного строительства.



Автор работы считает, что учет всех основных средств и объектов незавершенных строительством на одном счете может вызвать дополнительные вопросы надзорных органов к перечню объектов, в отношении которых формируется налоговая база и производится расчет указанного налога.

В-третьих, предметы регулирования ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 четко разграничены. Одновременное эффективное применение на практике указанных стандартов логично осуществлять посредством использования именно двух счетов 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, учет затрат на строительство (а так же по осуществлению иных работ капитального характера) объектов основных средств на субсчете 08-03 «Строительство основных средств» максимально соответствует новым регламентациям, введенным ФСБУ 26/2020.

Пунктом 1.4 Положения № 160 установлено, что организация и ведение бухгалтерского учета производимых при строительстве затрат осуществляются застройщиками. При этом в бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией: строительные работы; работы по монтажу оборудования; приобретение оборудования, сданного в монтаж (отдельно от оборудования, не требующего монтажа); прочие капитальные затраты; затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

Первым этапом строительства является разработка проектно-сметной документации - нормативно установленного комплекса документов, обосновывающих целесообразность и реализуемость объекта капитального строительства, по итогам разработки которого определяется расчетная сметная стоимость будущих капитальных вложений, а именно строительства, реконструкции, капитального ремонта, сноса объектов капитального строительства. Подготовка проектной документации может осуществляться применительно к отдельным этапам указанных работ. Стоимость разработки проектно-сметной документации согласно ФСБУ 26/2020 признается

капитальными вложениями.

Если результат разработки проектной документации положительный (получено положительное заключение государственной экспертизы проектной документации, по результатам проведенных инженерных изысканий участок пригоден для строительства и подготовка его не потребует существенных трат), то процесс продолжается дальше.

Результат разработки проектной документации и изысканий может быть отрицательным, следовательно, потенциальные затраты не дадут ожидаемого результата (прибыли) или принесут убыток. В таком случае, уже учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» затраты на разработку проектной документации будут считаться объектом незавершенного строительства даже в том случае, если сам процесс строительства не начинался. Это обусловлено тем, что данные затраты включаются в первоначальную стоимость создаваемого объекта, а, следовательно, являются капитальными (что подтверждается нормами ФСБУ 26/2020). При отказе от строительства объекта данные затраты следует списать с дебета субсчета 08-03 «Строительство основных средств» в кредит субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Дополнительно отметим, в таком случае данные затраты не являются обоснованными, а значит включать их в состав внереализационных расходов для целей налогообложения прибыли не следует.

Организация, принимая решение о создании путем строительства новых зданий, сооружений, может строить требуемые для ее деятельности объекты хозяйственным способом, то есть выполнять все строительные-монтажные работы самостоятельно собственными силами, либо подрядным способом, то есть выполнять работы по строительству объекта с привлечением специализированных, постоянно действующих строительные-монтажных организаций, заключая с ними договоры подряда. Организация может так же сочетать оба указанных способа, частично выполняя строительные-монтажные работы самостоятельно, частично – привлекая подрядчика.

Способ создания объекта, который выберет для себя организация, влияет не только на экономическую составляющую строительства, оценку целесообразности и рентабельности вложений, но и на отдельные аспекты бухгалтерского и налогового учета такого объекта, как указано на рисунке 2.

Особенности бухгалтерского учета в организациях, строительство для которых не основная деятельность и строящих хозяйственным способом самостоятельно, обусловлены тем, что, с одной стороны, эти организации осуществляют капитальные вложения, а с другой стороны, себестоимость строительных работ формируется непосредственно в организации, осуществляющей вложения. При хозяйственном ведении строительных работ необходимо вести отдельный учет затрат по основному виду деятельности организации и по строительной деятельности, поскольку, как правило, структурные подразделения, специально созданные для осуществления строительства, не выделяются на отдельный баланс такой организации.

Согласно ФСБУ 26/2020 учет затрат на строительство, в том числе на выполнение строительно-монтажных работ, ведется по фактическим расходам. Формируемые при этом основные записи на счетах бухгалтерского учета отражены на рисунке 2.

Ежемесячно выполняемые строительные работы могут оформляться унифицированными формами, предусмотренными постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»:

- актом о приемке выполненных работ по форме № КС-2, составляемый на основании данных журнала учета выполненных работ (форма КС-6а);
- справкой о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3, заполняемой на основании данных акта о приемке выполненных работ заполняется.

Использование указанных форм и четкое следование их структуре не является обязательным. Организация имеет право адаптировать данные формы

согласно потребностям и особенностям своей деятельности. Практика же показывает, что данные формы используются практически без изменений как организациями частного сектора, так и бюджетной сферы.

Таковыми же документами оформляются выполненные и принятые у подрядчика строительно-монтажные работы. При этом согласно ФСБУ 26/2020 (пункт 10) суммы, которые должна организация уплатить подрядчику, включаются в стоимость создаваемого объекта за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов и с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации.

По итогу все затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования должны быть оформлены актами-приемки передачи основных средств как при выполнении строительно-монтажных работ хозяйственным способом, так и подрядным способом. В противном случае согласно письму Минфина РФ от 15.05.2013 № 07-01-10/16961 затраты, не оформленные актами приемки-передачи основных средств относятся к незавершенным капитальным вложениям.

Формирование основных записей в бухгалтерском учете заказчика так же отражено на рисунке 2. Начисленный НДС по выполненным работам будет отражен по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». НДС, предъявленный налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими работ по капитальному строительству, можно принять к вычету в течение трех лет после принятия на учет работ по капитальному строительству. Причем использовать его можно частями в разных периодах в течение этого срока (статья 172 НК РФ, письмо Минфина РФ от 18.02.2019 № 03-07-11/9840).

Все затраты на строительство, состоящие из стоимости работ, выполненных хозяйственным и подрядным способом (без учета НДС), производственного здания, которое в дальнейшем будет признано объектом амортизируемого имущества, формируют первоначальную стоимость

строящегося объекта основных средств (статья 270, статья 257 НК РФ). Эта стоимость будет накапливаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (Рисунок 2) до момента перевода создаваемого объекта в основные средства, поскольку объекты незавершенного капитального строительства не подлежат амортизации в соответствии с пунктом 2 статьи 256 НК РФ.

В отношении земельного участка, на котором располагается объект незавершенного строительства, отметим следующее: земельный участок может быть в собственности организации или находится в аренде. Во втором случае арендные платежи организации хотелось бы учесть в первоначальной стоимости, но единой позиции о возможности включения арендных платежей в первоначальную стоимость строящегося объекта нет.

С одной стороны, в силу положений статьи 259 НК РФ для целей налогообложения расходы по арендной плате за земельный участок в части, используемой под строительство, формируют первоначальную стоимость строящегося объекта.

В судебной практике можно встретить примеры, когда арендные платежи признаются необходимыми вспомогательными, но не основными расходами, связанными со строительством на земельном участке здания, и должны учитываться в прочих расходах (Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.11.2008 по делу № А09-6949/06-31).

Как уже было упомянуто выше, организация может приобрести объект незавершенного строительства, при этом стоимость следует отразить согласно акта о приеме-передаче объекта незавершенного строительства также без учета возвратных налогов и скидок (основные проводки отражены на рисунке 2). Бухгалтерские проводки по учету НДС в данном случае аналогичны проводкам, рассмотренным выше при принятии к учету договора подряда.

Сделка по приобретению объекта незавершенного строительства требует обязательной государственной регистрации, о чем организации необходимо помнить, заключая договор купли-продажи (статья 9 Федерального закона № 218-ФЗ). Бухгалтеру нужно учесть, что при этом взимается государственная

пошлина в соответствии со статьей 333.33 НК РФ, которая уплачивается и в случае создания, и в случае приобретения объекта незавершенного строительства).

ФСБУ 6/2020 не содержит положений относительно учета в первоначальной стоимости объекта в сумме фактических затрат указанной государственной пошлины (это было предусмотрено пунктом 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (далее - ПБУ 6/01).

Однако, перечень затрат, установленный ФСБУ 26/2020 открытый, а следовательно, если государственная регистрация (и, соответственно, уплата пошлины) является необходимым условием использования приобретенного объекта незавершенного строительства по назначению, то размер пошлины можно попытаться признать в сумме затрат.

Если приобретенный объект незавершенного строительства требует монтажа или дополнительных вложений по достройке, дооборудованию (иных аналогичных затрат), то такие затраты согласно ФСБУ 26/2020 в дальнейшем будут увеличивать первоначальную стоимость объекта и признаваться по сумме фактических затрат.

ФСБУ 26/2020 не содержит отдельных положений относительно формирования и оценки стоимости объекта незавершенного строительства, выявленного организацией в результате инвентаризации. В то же время, если организация получает объект незавершенного строительства безвозмездно, то фактическими затратами в имущество считается также его справедливая стоимость. Решение данного вопроса видится в применении к таким активам положений о справедливой стоимости, предусмотренными ФСБУ 26/2020.

Положений об оценке стоимости в отношении поступления объекта незавершенного строительства в счет вклада в уставный капитал в обмен на долю в нем ФСБУ 26/2020 не содержит. В связи с чем, автор работы считает целесообразным применение рыночной стоимости в случае возмездной передачи объекта незавершенного строительства.

В заключение можно сделать вывод, что основными способами поступления объекта незавершенного строительства на баланс организации является его создание организацией или приобретение, которые осуществляются практически в отсутствие адекватной нормативной и методологической базы учета данных процессов. В свете чего, необходимо отметить потенциальное положительное влияние предлагаемых к внедрению в российскую практику бухгалтерского учета регламентаций ФСБУ 26/2020 в части формирования первоначальной стоимости объектов незавершенного строительства, создаваемых организацией самостоятельно и поступающих в организацию иными способами.

## 2.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЫБЫТИЮ ОБЪЕКТА НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

Если застройщик в силу определенных обстоятельств (нехватка средств, необходимость доработки проектной документации, существенные разрушения в результате стихийных бедствий и другое) останавливает работы более чем на шесть месяцев, то он обязан обеспечить консервацию объекта незавершенного строительства (согласно статье 52 ГрК РФ). При этом порядок действий организации по осуществлению консервации объекта незавершенного строительства регулируется Правилами проведения консервации объекта капитального строительства, утвержденными постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2011 года № 802, представленный в приложении 2.

Основания и мероприятия по консервации целесообразно отразить в приказе на консервацию объекта незавершенного строительства (хозяйственным способом) или в договоре с подрядной организацией (подрядным способом) в тексте приказа или договора либо отдельным перечнем. Неотъемлемой частью (приложением) к договору на консервацию с подрядной организацией идет акт выполненных работ и так же прилагается вся исполнительная документация (комплект проектных документов,

необходимых для организации и проведения работ по консервации объекта). На основании данных документов впоследствии затраты по консервации объекта должны быть приняты к бухгалтерскому учету.

ФСБУ 26/2020 не содержит положений относительно того, являются ли затраты на консервацию капитальными или не признаются таковыми.

При подготовке объекта незавершенного строительством к консервации могут выполняться работы, затраты на осуществление которых необходимо капитализировать, а именно работы, предусмотренные проектно-сметной документацией на строительство (например, по усилению несущих конструкций), то стоимость таких работ следует включать в первоначальную стоимость объекта [Тимонина, с.47].

Для отражения первоначальной стоимости объектов незавершенного строительства к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» предлагается открыть субсчет 08-10 «Незавершенные строительством объекты на консервации», сформировав запись дебет 08-10 «Незавершенные строительством объекты на консервации» - кредит 08-03 «Строительство объектов основных средств». При возобновлении работ потребуется произвести обратную запись.

В рамках налогового учета затраты застройщика, связанные с содержанием объектов незавершенного строительства, по которым принято решение об их консервации, в том числе с охраной объекта, с содержанием аппарата службы заказчика и другие, погашаются за счет внереализационных доходов и включаются в состав внереализационных расходов. Расходы, связанные с консервацией объекта недвижимости, направлены на сохранение имущества, которое в дальнейшем принесет доход, и поэтому такие расходы признаются экономически обоснованными для целей налогообложения прибыли организаций (письмо Минфина РФ от 14.11.2018 № 03-03-06/1/82343).

Консервация объекта незавершенного строительства не влечет обязанность восстанавливать суммы НДС, ранее принятые к вычету. При этом застройщик вправе принимать к вычету НДС в отношении расходов,



предъявленных в связи с подготовкой объекта к консервации и содержанием объекта незавершенного строительством в период консервации [Тимонина, с.49].

С точки зрения особенностей ведения бухгалтерского учета при консервации объекта нужно так же учитывать, ведутся ли работы с привлечением заемных средств или осуществляются за счет собственных источников [Пасынкова, с.8].

Объект незавершенного строительства является инвестиционным активом, и в его стоимость включаются и стоимость самого займа, и проценты, причитающиеся к уплате, непосредственно связанные с созданием объекта согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет расходов по кредитам и займам» (ПБУ 15/2008), утвержденному приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №107н (далее – ПБУ 15/2008).

Предположим, организация осуществляет строительство здания. В связи со сложным финансовым положением принято решение о консервации объекта на период с 15.03.2020 по 15.10.2020. До 01.03.2020 и с 01.12.2020 проценты по заемным средствам организация имеет право включить в стоимость возводимого объекта, а вот в течение периода с 01.03.2020 по 01.12.2020 объекта проценты должны быть отнесены в состав прочих расходов организации.

Но консервация объекта незавершенного строительства через какое-то время, если не будут устранены условия, препятствующие продолжению строительства, может привести к решению о ликвидации объекта незавершенного строительства

При реализации данного решения могут возникнуть следующие ситуации:

1. Полная ликвидация объекта незавершенного строительством

Сначала рассмотрим вопросы налогового учета доходов и расходов, возникающих при полном демонтаже объекта незавершенного строительством.

Позиция 1. Стоимость объекта незавершенного строительства при его демонтаже в расходах не учитывается.

На основании подпункта 8 пункта 1 статьи 256 НК РФ в состав внереализационных расходов включаются только расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства. Указанное положение подтверждается на протяжении ряда лет письмами Министерства финансов Российской Федерации, последнее из которых письмо Министерства финансов Российской Федерации от 14.03.2019 года № 03-03-06/2/16615.

То есть в составе внереализационных расходов для целей формирования налога на прибыль можно учесть такие затраты, как демонтаж, разборка, вывоз разобранного имущества. Расходы на строительные-монтажные работы, разработку проектно-сметной документации, страхование строительных-монтажных работ, электроснабжение, авторский надзор, из которых формируется стоимость самого объекта незавершенного строительства, при его ликвидации не учитывается при формировании налоговой базы по налогу на прибыль [Анищенко, с.61].

При этом списание затрат капитального характера, понесенных организацией при создании объекта незавершенного строительства, посредством амортизации действующим законодательством не предусмотрено. В связи с чем, возникают судебные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами: в судебном порядке организации удается доказать правомерность включения в состав внереализационных расходов стоимость самого объекта незавершенного строительства.

Позиция 2. Стоимость объекта незавершенного строительства при его демонтаже в расходах учитывается.

Обоснованность расходов должна оцениваться исходя из обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате осуществляемой предпринимательской деятельности. Расходы на создание ликвидируемого объекта незавершенного строительства можно учесть согласно подпункту 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ (даже если

они прямо не значатся в подпункте 8 пункта 1 указанной статьи). Такова позиция Высшего арбитражного суда РФ, высказанная в Определении от 20.01.2011 № ВАС-18063/10 по делу № А38-7141/2009.

В то же время, поскольку включение в состав внереализационных расходов стоимости ликвидированного объекта незавершенного строительства нормами главы 25 НК РФ прямо не предусмотрено, вопрос возможности учета ее в составе расходов является спорным. Организации нужно оценить риски возможного возникновения споров с налоговыми органами, которые, вероятно, придется разрешать в судебном порядке, и принять решение о том, следует ли учитывать в целях исчисления налога на прибыль стоимость самого ликвидируемого объекта незавершенного строительства. Если организация решила осуществить полный демонтаж объекта незавершенного строительства, то ей следует оценить налоговый риск, который демонстрирует рисунок 3.

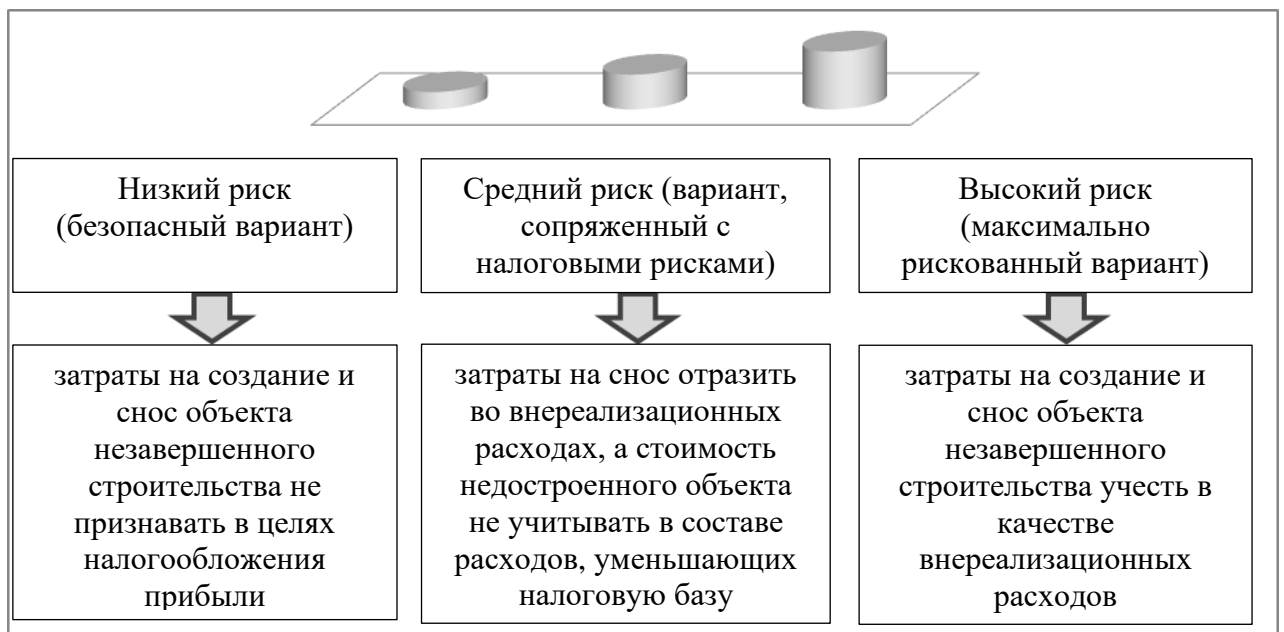


Рис. 3. Оценка налогового риска при полном демонтаже объекта незавершенного строительства

Источник: [Кошкина, с.53]

В отношении НДС отметим, что в рассматриваемом случае необходимо отметить следующее. Согласно официальной позиции, поскольку демонтируемый объект незавершенного строительства не используется в деятельности, облагаемой НДС, налог, ранее правомерно принятый к вычету

при создании объекта незавершенного строительства, должен быть восстановлен в том налоговом периоде, когда производится ликвидация (Письмо Минфина РФ от 07.02.2008 № 03-03-06/1/86).

В то же время существует и другая правовая позиция, согласно которой в закрытом перечне случаев, в которых налогоплательщик обязан восстановить НДС, предусмотренном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, ликвидация объекта незавершенного строительства отсутствует. В связи с этим у организации не возникает обязанности по восстановлению суммы НДС (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 02.11.2012 № Ф09-10265/12 по делу № А76-7860/2012).

В отношении возможности принять к вычету НДС по ликвидационным работам с привлечением подрядной организации позиция Минфина РФ состоит в том, что заявить к вычету сумму НДС, предъявленную подрядчиками, нельзя. Федеральная налоговая служба России придерживается такой же позиции. Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями по демонтажным работам при сносе объектов незавершенных строительством, в статье 171 НК РФ не поименованы (в отличие от объектов основных средств), в связи с чем, вычетам не подлежат (письмо Минфина РФ от 12.01.2012 № 03-07-10/01).

Однако существует правовая позиция, согласно которой положения статьи 171 НК РФ могут быть применены к правоотношениям, связанным с ликвидацией объектов незавершенного строительства. В противном случае организация, демонтирующая построенный объект (учтенный как основное средство), оказывается в лучшем положении, чем организация, которая в силу объективных причин вынуждена ликвидировать объект незавершенного строительства, что нарушает принцип равенства налогообложения, установленный статьей 3 НК РФ (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.03.2016 № Ф04-284/2016 по делу № А67-8553/2014).

Последствия принимаемых организацией налоговых решений при сносе и их отражение в бухгалтерском учете показаны на рисунке 4.

Ликвидация объекта незавершенного строительства	
БЛОК 1. Списание стоимости объекта незавершенного строительства: Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-3	
Требуется доказать налоговым органам: Включение стоимости ликвидированного объекта в состав расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль	Не требуется доказать налоговым органам: Стоимость ликвидированного объекта в состав расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, не включается. Признается постоянная разница и начисляется постоянное налоговое обязательство: Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» - Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».
БЛОК 2. Учет затрат на снос объекта незавершенного строительства	
2.1. Демонтаж объекта хозяйственным способом	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» - Кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 25 «Общепроизводственные расходы» и другие; Начисляется НДС по выполненным работам: Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» – Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	
2.1. Демонтаж объекта подрядным способом	
Дебет 91-2 «Прочие расходы» – Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме стоимости выполненных подрядчиком работ по демонтажу объекта	
НДС: Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» – Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме предъявленного подрядной организацией НДС на основании счета-фактуры.	
Требуется доказать налоговым органам: Решение 1. НДС принят к вычету: Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68НДС-Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»; Решение 2. НДС прочим расходом: Дебет 91-2 «Прочие расходы» – Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»	Не требуется доказать налоговым органам: Решение 1. НДС не предъявлен принят к вычету; Решение 2 НДС не признан прочим расходом, возникла постоянная разница и соответствующий ей постоянный налоговый расход: Дебет 99 «Прибыли и убытки» – Кредит 68-пр «Расчеты по налогу на прибыль».
Налог на прибыль: затраты на ликвидацию незавершенного строительства увеличат сумму внереализационных расходов застройщика в размере, установленном заключенным между ними договором	

Рис. 4. Налоговые решения и методика формирования записей на счетах бухгалтерского учета при ликвидации объекта незавершенного строительства

Источник: составлено автором

## 2. Частичная ликвидация объекта незавершенного строительством

В письме Федеральной налоговой службы России от 27.08.2018 №СД-4-3/16501@ указано, что затраты на создание ликвидируемого объекта незавершенного строительства (остаточная стоимость объекта) формируют первоначальную стоимость вновь создаваемого объекта только в той части, которая не демонтирована и будет использована при создании нового объекта

Таким образом, если демонтируются стены, а на оставшемся фундаменте планируется осуществить новое строительство, то в первоначальную стоимость нового объекта следует включить затраты, приходящиеся на создание данного фундамента.

При чем такими затратами будут не только стоимость строительно-монтажных работ и материалов, но и расходы на проведение изысканий, подготовку проектно-сметной документации, ее экспертизу и так далее, то есть все затраты, возникшие в связи с созданием частично демонтируемого объекта незавершенного строительства. Соответственно, оставшая часть затрат по демонтированным стенам базу по налогу на прибыль не уменьшает.

На уровне нормативных правовых актов, регулирующих осуществление бухгалтерского учета в Российской Федерации, нет утвержденного порядка, регламентирующего действия организации при ликвидации объекта незавершенного строительства.

В связи с чем, организации целесообразно разработать такой порядок самостоятельно и утвердить его внутренним актом, например, приказом, распоряжением. Порядок действий в такой ситуации может выглядеть следующим образом, представленным на рисунке 5.

По результатам работы комиссии следует составить акт о списании объекта незавершенного строительства, в котором целесообразно отразить виды, этапы работ, формирующие стоимость объекта незавершенного строительства, способ производства и стоимость выполненных работ на дату ликвидации, а также дату принятия к бухгалтерскому учету выполненных работ, реквизиты договоров подряда при выполнении работ подрядным

способом, сведения о затратах, связанных с демонтажем объекта, на основании актов выполненных работ в стоимостном выражении и сведения о поступлении годных материальных ценностей.



Рис. 5. Порядок действий организации по созданию и организации работы комиссии по ликвидации объекта незавершенного строительства

Источник: составлено автором

Если у организации имеется выбор между сносом и продажей, то логичным видится принятие решения в пользу продажи такого объекта.

Учесть или перенести стоимость объекта незавершенного строительства в отношении которого принято решение о продаже, возможно на счете 41 «Товары», если объект приобретен для последующей перепродажи и (или) дополнительные вложения в него не осуществлялись, либо перенести стоимость объекта на счет 45 «Товары отгруженные», если объект передан покупателю до момента государственной регистрации сделки.

Планом счетов проводки дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств» – кредит 41 «Товары», кредит 45 «Товары отгруженные» не предусмотрены. Однако, указанные записи можно сформировать на основании следующих положений:

1. С учетом пунктов 6, 25 ПБУ 4/99 организация в целях формирования достоверной и полной бухгалтерской отчетности может допустить отступление от правил, установленными действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету, при условии, что случай такого отступления будет указан в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

2. С учетом пункта 10.1 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02», утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н, дающего возможность переклассификации объекта внеоборотных активов, использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже и имеется подтверждение того, что возобновление использования этого объекта не предполагается, в долгосрочный актив к продаже (который учитывается в составе оборотных активов обособленно от других активов).

Между тем, использование объекта незавершенного строительством не начиналось до его предназначения к продаже. В связи с чем, возникают вопросы о возможности их классификации в качестве долгосрочного актива к



продаже в связи с обстоятельствами иными, чем факт прекращения их использования.

Согласно рекомендациям Р-116/2020-КПР, «Долгосрочные активы к продаже – определение» формулировка «использование которого прекращено в связи с принятием решения о его продаже» должна пониматься в широком смысле, то есть объект, который не используется и по которому принято решение о его продаже. С точки зрения полезности информации для пользователей отчетности к долгосрочным активам к продаже следует относить все объекты, которые больше не соответствуют классификации их в качестве конкретных внеоборотных активов, но которые способны принести организации доход в будущем посредством продажи.

Кроме того, Минфин РФ в письме от 29.10.2019 № 03-05-05-01/83284 разъяснил, что если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта может использоваться счет 45 «Товары отгруженные».

Учитывая изложенное, и то, что в настоящий момент Планом счетов отдельного счета для учета долгосрочных активов к продаже не предусмотрено, но наиболее подходящими счетами для учета долгосрочных активов к продаже являются 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные» (с открытием субсчетов 41-1 или 45-5 «Объект незавершенного строительства к продаже»).

Таким образом, организация правомерно может перевести объект незавершенного строительства в долгосрочный актив к продаже. При этом, организации можно рекомендовать выполнить следующие подготовительные действия:

- провести осмотр, инвентаризацию выполненных работ на объекте незавершенного строительства, результаты отразить в инвентаризационной

описи (например, по унифицированной форме № ИНВ-1, трансформированной согласно потребностям организации);

- провести сверку взаимных расчетов с подрядными организациями, если таковые привлекались к выполнению строительно-монтажных работ и составить акт сверки (по произвольной форме);

- подготовить соответствующее решение руководства организации о прекращении работ на объекте и его планируемой продаже (в форме приказа или распоряжения), при этом с даты принятия такого нормативного акта работы на объекте незавершенного строительства должны быть остановлены;

- при наличии потенциального покупателя заключит предварительный договор купли-продажи объекта незавершенного строительства (предварительный договор согласно статье 429 Гражданского кодекса РФ заключается в форме, предусмотренной для основного договора).

В ходе указанных действий организация сформирует пакет оправдательных документов, подтверждающих легитимность перевода объекта незавершенного строительства в долгосрочный актив к продаже.

В части бухгалтерского учета первое, что нужно учесть при продаже объекта незавершенного строительства – это метод признания доходов и расходов, закрепленный в учетной политике организации. При применении метода начисления (так как в дальнейшем в работе будет проанализирована деятельность организаций, применяющих метод начисления, то рассмотрим именно его) доходы и расходы от реализации объекта незавершенного строительства в налоговом учете признаются на дату его передачи покупателю по акту, а в бухгалтерском - на дату перехода права собственности на данный объект к покупателю. В связи с этим в месяце передачи объекта незавершенного строительства покупателю в учете организации возникают вычитаемая временная разница в размере договорной цены объекта незавершенного строительства (без НДС) и соответствующий ей отложенный налоговый актив, налогооблагаемая временная разница в сумме стоимости объекта незавершенного строительства и соответствующее ей отложенное

налоговое обязательство (пункты 11, 12, 14, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утвержденному приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (далее - ПБУ 18/02)), которые погашаются при признании в бухгалтерском учете дохода и расхода от реализации объекта незавершенного строительства.

Таким образом, при реализации объекта незавершенного строительством в случае применения метода начисления получаем следующий алгоритм формирования записей в бухгалтерском учете, представленный в таблице 1.

Таблица 1

**Формирование записей на счетах учета при реализации объекта  
незавершенного строительством**

Содержание операций	Дебет	Кредит	Первичный документ
Уплачена госпошлина за государственную регистрацию прав на объект с целью его продажи	68-гп «Расчеты по уплате госпошлины»	51 «Расчетный счет»	Выписка банка по расчетному счету
Расходы по уплате госпошлины признаны в составе прочих расходов	91-2 «Прочие расходы»	68-гп «Расчеты по уплате госпошлины»	Бухгалтерская справка
Отражена стоимость выбывающего объекта (передан покупателю)	45-5 «Объект незавершенного строительства к продаже»	08-3 «Строительство объектов основных средств»	Акт приемки-передачи объекта незавершенного строительства
Отражено отложенное налоговое обязательство со стоимости объекта, признанной расходом в налоговом учете	68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен отложен налоговый актив с суммы дохода, признанного в налоговом учете	09 «Отложенные налоговые активы»	68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций»	Бухгалтерская справка-расчет
Признан прочий доход от продажи объекта (завершена регистрация перехода права собственности)	62 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»	91-1 «Прочие доходы»	Акт приемки-передачи объекта
Погашен отложенный налоговый актив	68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций»	09 «Отложенные налоговые активы»	Бухгалтерская справка

Списана стоимость объекта в состав прочих расходов	91-2 «Прочие расходы»	45-5 «Объект незавершенного строительства к продаже»	Бухгалтерская справка
Погашено отложенное налоговое обязательство	77 «Отложенные налоговые обязательства»	68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций»	Бухгалтерская справка
Получены денежные средства от покупателя	51 «Расчетный счет»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Выписка банка по расчетному счету

Источник: составлено автором

Действительно самый важный вывод при продаже объекта незавершенного строительством: выручку от продажи можно уменьшить на сумму затрат на его создание (статья 268 НК РФ).

Но результатом сделки от реализации объекта незавершенного строительства может быть не только прибыль, но и убыток. Внимание налоговых органов могут привлечь оба результата, если проверяющие посчитают сделку сомнительной, а цену объекта незавершенного строительства не соответствующей рыночной. Отличие примененной продавцом недвижимости цены от сложившейся рыночной не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, возникновении у него недоимки, определяемой исходя из имеющейся ценовой разницы [Николаев, с.33].

Указания на обязательность привлечения оценщика при реализации имущества в законодательных актах не содержится. Тем не менее, наличие акта оценки позволит избежать недоразумений при возникновении разногласий с налоговой инспекцией (а такие нередко возникают при заключении крупных убыточных сделок, к которым можно отнести и продажу объекта незавершенного строительства) [Знаменщиков, с.42].

В отношении безвозмездной передачи объекта незавершенного строительства следует отметить следующие аспекты.

В бухгалтерском учете стоимость такого объекта и затраты, связанные с передачей, следует списать в прочие расходы на дату фактической передачи получателю, не дожидаясь государственной регистрации перехода права собственности (согласно требованию осмотрительности).

В налоговом учете при расчете налога на прибыль не включаются в расходы ни стоимость переданного недвижимого имущества, ни затраты, связанные с такой передачей (статья 270 НК РФ). При этом следует учесть, что безвозмездная передача объекта незавершенного строительством облагается НДС, так как для целей НДС такая операция признается реализацией и, соответственно, признается объектом НДС (статья 146 НК РФ).

Таким образом, рассмотрев возможные варианты выбытия объекта незавершенного строительства с баланса организации как наиболее предпочтительный ликвидации путем сноса необходимо признать продажу объекта незавершенного строительства. Данный вариант оценивается как экономически более выгодный (при ликвидации экономические потери для организации более существенны) и имеющий меньше налоговых рисков в перспективе.

## ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО ДВИЖЕНИЮ ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

### 3.1. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ОПТИМИЗАЦИИ ФОРМ НАБЛЮДЕНИЯ И ОТЧЕТНОСТИ ПО НЕЗАВЕРШЕННОМУ СТРОИТЕЛЬСТВУ

Информация об объектах незавершенного строительства находится под достаточно пристальным вниманием государственных органов исполнительной власти, статистических служб. Коммерческие организации, строительство для которых не является основной сферой деятельности, так же должны предоставлять информацию об объектах незавершенного строительства в Федеральную службу статистики по следующим формам:

1. По форме №С-1 «Сведения о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений», утверждённой Приказом Росстата от 15.07.2020 №383. Ежемесячно форму (на третий рабочий день после отчетного периода, начиная с отчета за январь 2021 года) предоставляют юридические лица (застройщики), которым выдано разрешение на ввод объектов капитального строительства в эксплуатацию, а также юридические лица, имеющие на балансе предприятий объекты незавершенного строительства (организационно-правовая форма собственности значения не имеет).

Для отражения информации об объектах незавершенного строительства предусмотрен Раздел 5. Сведения о находящихся в незавершенном строительстве зданиях и сооружениях по состоянию на конец года, который заполняется только по итогам декабря. В нем отдельно указываются сведения по тем зданиям и сооружениям, которые находятся в незавершенном строительстве, и тем, строительство которых временно приостановлено или законсервировано (финансирование которых в отчетном году не осуществлялось или были выделены средства только на консервацию).

2. По форме № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов

(средств) и других нефинансовых активов», утвержденной Приказом Росстата от 15.07.2020 № 384, предоставляют все юридические лица, кроме субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций. Форма предоставляется ежегодно до 1 апреля включительно.

Информация об объектах незавершенного строительства в рамках данной формы раскрывается в разделе III (в указанном разделе отражается наличие и средний возраст основных фондов по видам) как сумма затрат, относящихся к незавершенному строительству объектов недвижимости для внутреннего использования или оплаченные заказчиком (строка 28).

3. По форме № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», утвержденной Приказом Росстата от 27.11.2019 № 711. Форма предоставляется всеми юридическими лицами (кроме субъектов малого предпринимательства) ежеквартально: за январь - март, январь - июнь и январь - сентябрь - не позднее 20-го числа после окончания отчетного периода; за год - не позднее 8 февраля года, следующего за отчетным. Затраты на приобретение объектов незавершенного строительства отражаются по строке 23.

Обязанность по заполнению вышеуказанных форм возлагается, как правило, на бухгалтера организации. За нарушение порядка предоставления, несвоевременное предоставление либо предоставление недостоверных первичных статистических данных предусмотрена административная ответственность (13.19 КоАП РФ, статья 3 Закона Российской Федерации от 13.05.1992 № 2761-1 «Об ответственности за нарушение порядка представления государственной статистической отчетности»).

Однако, несмотря на наличие указанных форм, внешнему пользователю в отношении объектов незавершенного строительства Росстат предоставляет только информацию о количестве объектов, находящихся в незавершенном строительстве в целом по территории Российской Федерации. Информация представлена в таблице 2.

Число зданий и сооружений, находящихся в незавершенном  
строительстве в Российской Федерации

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Число зданий, сооружений, находящихся в незавершенном строительстве, всего	108138	104772	103371	101601	97965	90342	86847	81274	77826
в том числе: приостановленные или законсервированные	20602	16880	16015	14626	13525	11800	11776	12303	9416

Источник: составлено автором по данным Федеральной службы государственной статистики

Согласно указанной информации, на протяжении последних лет число зданий и сооружений, находящихся в незавершенном строительстве в Российской Федерации имеет устойчивую тенденцию к сокращению. Однако, обратим внимание, информация не предоставляется в разрезе организационно-правовых форм предприятий, а также секторов экономики. Внешнему пользователю оценить объем вложений в незавершенное строительство в финансовом выражении как в целом, так и в разрезе отдельных отраслей не представляется возможным. Кроме того, сокращение количества объектов незавершенного строительства не свидетельствует напрямую о сокращении объемом незавершенного строительства в денежном выражении, а так же о том, что сокращение обусловлено вводом объектов в эксплуатацию, а не их сносом. Дополнительно стоит заметить, что на региональном уровне данные о числе зданий и сооружений, находящихся в незавершенном строительстве, отсутствуют. Предполагается, что для получения более глубокого представления об указанном вопросе внешнему пользователю потребуется детальное изучение статистической методологии.

С учетом изложенного, автором работы считает целесообразным произвести корректировку формы №С-1 «Сведения о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений» и формы № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы» путем их объединения, а также оптимизации нагрузки на ответственных сотрудников предприятия через ежеквартальное (а не



ежемесячное) предоставление агрегированной формы, поскольку все выше перечисленные статистические формы отчетности заполняются исходя из данных форм бухгалтерского учета.

Согласно приказу Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее – Приказ №66н) в форме бухгалтерского баланса по строке 1150 «Основные средства» отражается информация об объектах основных средств, учитываемых в качестве таковых, а также о незавершенных капитальных вложениях, которые впоследствии будут учтены как основные средства. Подходы к отражению информации по строке 1150 представлены на рисунке 6.

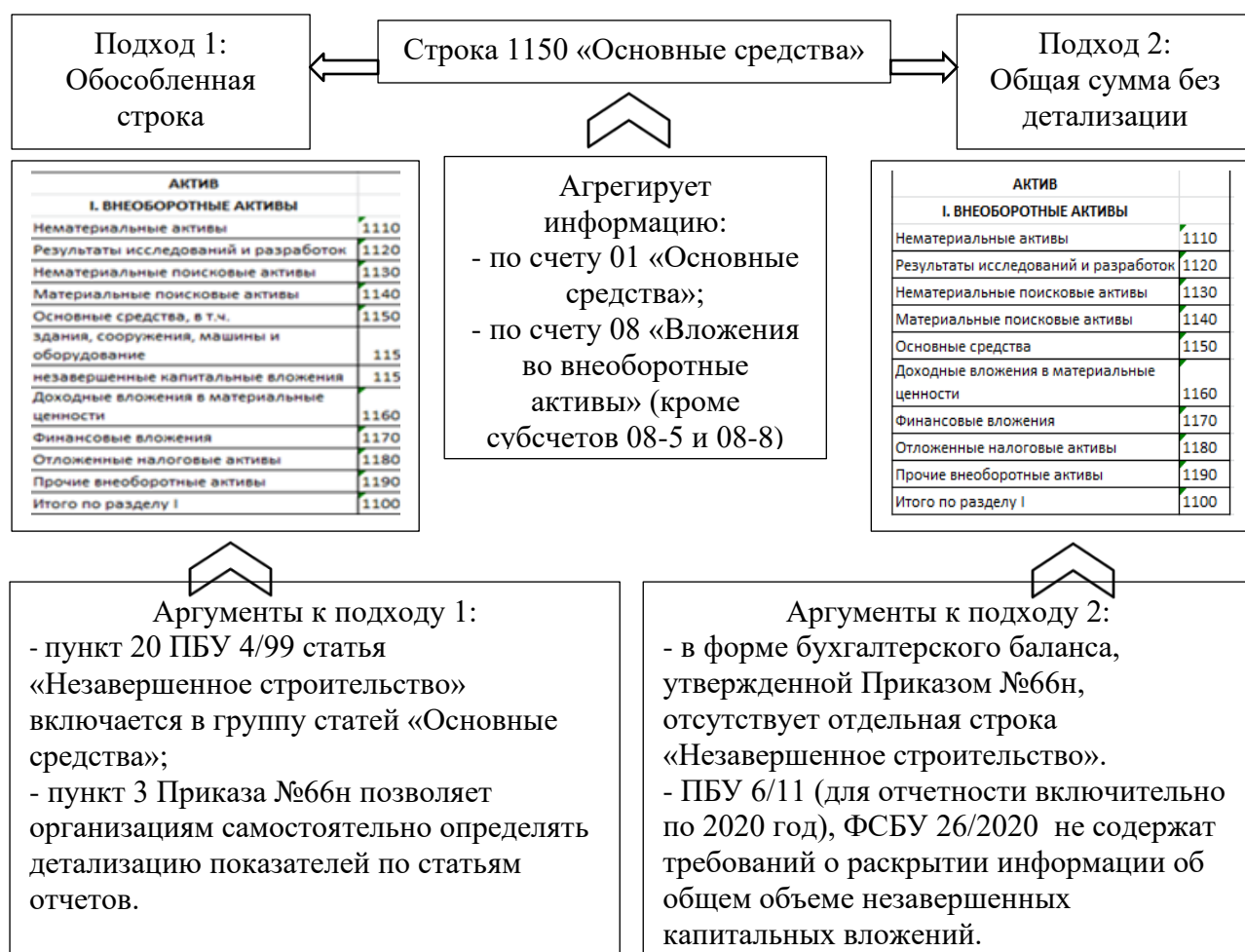


Рис.6. Отражение в бухгалтерском балансе информации о незавершенных капитальных вложениях

Источник: составлено автором

Организации самостоятельно решают, какому из указанных подходов следовать. При этом, в случае несущественности объема незавершенного капитального строительства данный показатель может быть отражен по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы».

Кроме того, Приказом №66н в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах предусмотрена строка 5240 «Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств - всего», а также табличная форма 2.2. «Незавершенные капитальные вложения», предоставляемая в рамках раздела 2 «Основные средства».

По вопросу раскрытия предприятиями информации об объектах незавершенного строительства автором работы был проведен следующий анализ в отношении 6 предприятий, осуществляющих свою деятельность на территории Тюменской области. Для указанных ниже предприятий строительство не является основным направлением деятельности:

1. Публичное акционерное общество «СИБУР Холдинг» (ПАО «СИБУР Холдинг») – основной вид деятельности: организация добычи (в том числе разведки и бурения), транспортировка, переработка и реализация нефти, нефтепродуктов, конденсата, газа и иных полезных ископаемых, производства нефтепродуктов, нефтехимической и другой продукции;

2. Акционерное общество «Мясокомбинат Ялуторовский» (АО «Мясокомбинат Ялуторовский») – основной вид деятельности: производство мяса и продуктов из мяса и мяса птицы; производство, заготовка, переработка и реализация сельскохозяйственной продукции;

3. Акционерное общество «Сибнефтемаш» (АО «Сибнефтемаш») – основной вид деятельности: производство и ремонт машиностроительной продукции; сервисное обслуживание оборудования, включая пусконаладочные работы;

4. Акционерное общество «Тюменский издательский дом» (АО «ТИД») – основной вид деятельности: издание книг, журналов, газет и другой печатной продукции;

5. Акционерное общество «Транснефть - Сибирь» (АО «Транснефть - Сибирь») – основной вид деятельности: эксплуатация магистрального трубопроводного транспорта; транспортировка по магистральным трубопроводам, хранение и реализация нефти, газа и продуктов их переработки;

6. Акционерное общество «Утяшевоагропромснаб» (АО «Утяшевоагропромснаб») – основной вид деятельности: оптовая торговля строительными материалами, производство товарного бетона.

Сначала оценим долю незавершенного строительства в объеме основных средств и долю основных средств в общем объеме внеоборотных активов по данным бухгалтерской отчетности вышеуказанных предприятий. Данные приведены в приложении 3.

По состоянию 31 декабря 2019 года доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств составила:

- ПАО «СИБУР Холдинг» - 0%
- АО «Мясокомбинат Ялуторовский» - 27,43%;
- АО «Сибнефтемаш» - 16,03%;
- АО «ТИД» - 0,05%;
- АО «Транснефть – Сибирь» - 7,30%;
- АО «Утяшевоагропромснаб» - 89,75%.

В рамках указанной выборки предприятий 4 из 6 предприятий имеют долю основных средств в общем объеме активов менее 50% (ПАО «Сибур Холдинг», АО «Мясокомбинат Ялуторовский», АО «Сибнефтемаш», АО «Утяшевоагропромснабсбыт»), 2 из 6 предприятий (АО «ТИД», АО «Транснефть-Сибирь») – более 50%.

Далее рассмотрим бухгалтерскую отчетность указанных предприятий на предмет отражения информации об объемах незавершенных капитальных

вложений в разделе «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса. Данная информация представлена в таблице 3.

Таблица 3

Наличие или отсутствие информации об объемах незавершенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе предприятий за 2019 год

Наименование предприятия	Структура строки 1150 «Основные средства» бухгалтерского баланса
ПАО «СИБУР Холдинг»	Строка 1150 «Основные средства» не детализирована
АО «Мясокомбинат Ялуторовский»	Строка 1150 «Основные средства» не детализирована
АО «Сибнефтемаш»	Строка 1150 «Основные средства» детализирована: - подстрока 11501 «Основные средства в организации» - 471 856 тыс. рублей; - подстрока 11507 «Приобретение объектов основных средств» - 89 859 тыс. рублей; - подстрока 11509 «Материалы, предназначенные для создания основных средств» - 0 тыс. рублей
АО «ТИД»	Строка 1150 «Основные средства» не детализирована
АО «Транснефть - Сибирь»	Строка 1150 «Основные средства» не детализирована
АО «Утяшевоагропромснаб»	Строка 1150 «Основные средства» детализирована: - подстрока 11501 «Основные средства» - 6 847 тыс. рублей; - подстрока 11502 «Строительство объектов основных средств» - 77 176 тыс. рублей

Источник: Составлено автором по данным <https://www.e-disclosure.ru/portal>

При составлении бухгалтерского баланса все предприятия включают незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации основных средств (обороты по дебетовому салдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы») в строку 1150 «Основные средства». Но только два из шести анализируемых организаций производят детализацию данной строки бухгалтерского баланса с выделением объема незавершенных капитальных вложений (АО «Сибнефтемаш», АО «Утяшевоагропромснаб»).

Далее в таблице 4 проведем анализ раскрытия указанными предприятиями информации об осуществляемом строительстве в таблице 2.2. «Незавершенные капитальные вложения».

**Раскрытие информации в рамках формы 2.2. «Незавершенные  
капитальные вложения»**

Наименование предприятия	Оценка раскрытия информации о незавершенном строительстве		
	Группировка объектов	Количество объектов незавершенного строительства	Наличие дополнительной информации о незавершенном строительстве в текстовой форме пояснительной к бухгалтерскому балансу
ПАО «СИБУР Холдинг	Форма 2.2. в составе бухгалтерской отчетности не представлена	-	Отсутствует
АО «Мясокомбинат Ялutorовский»	Группировка незавершенных капитальных вложений в форме 2.2. произведена, выделено 6 групп: - здания (526 тыс. рублей); - сооружения (0 тыс. рублей); - производственный и хозяйственный инвентарь (0 тыс. рублей); - машины и оборудование (0 тыс. рублей); - транспортные средства (0 тыс. рублей); - оборудование, требующее монтажа (20 126 тыс. рублей)	Разбивка на объекты отсутствует	Отсутствует
АО «Сибнефтемаш»	Группировка незавершенных капитальных вложений в форме 2.2. произведена, выделено 3 группы: - строительство объектов основных средств (224 тыс. рублей); - приобретение объектов основных средств (89 859 тыс. рублей); - прочие вложения во внеоборотные активы (0 тыс. рублей).	Разбивка на объекты отсутствует	Отсутствует
АО «ТИД»	Группировка объектов в форме 2.2. не произведена.	1 объект основных средств с общим объемом вложений 66 тыс. рублей (гараж)	Отсутствует

## Продолжение таблицы 4

АО «Транснефть - Сибирь»	Группировка объектов в форме 2.2. произведена, выделено 3 группы: - незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств на конец 2019 года (19 058 505 тыс. рублей); - оборудование, требующее монтажа (3 068 321 тыс. рублей); - материалы, предназначенные для капитального строительства (6 550 053 тыс. рублей).	Разбивка на объекты отсутствует	Отсутствует
--------------------------	--	---------------------------------	-------------

Источник: составлено автором по данным <https://www.e-disclosure.ru/portal>

В рамках таблицы 2.2. «Незавершенные капитальные вложения» информация по объектам сгруппирована тремя предприятиями из шести (АО «Ялutorовский мясокомбинат», АО «Сибнефтемаш», АО «Транснефть-Сибирь»). При этом в отчетности ПАО «Сибур Холдинг» таблица 2.2. «Незавершенные капитальные вложения» не представлена, а перечисление всех объектов основных средств, как это осуществлено АО «Утяшевоагропромснаб», автору работы видится не рациональным, поскольку чрезмерно перегружает указанную форму, делая ее неинформативной.

Логично предположить, что существенный рост незавершенного строительства в структуре основных активов предприятия (как, например, в случае в АО «Утяшевоагропромснаб») может отрицательно сказаться на финансовом состоянии предприятия, особенно если предприятие привлекло заемные средства для реализации проекта и при снижении ожидаемой прибыли окажется не в состоянии их возвращать. Кроме того, объекты незавершенного строительства могут длительное время находиться на консервации, и с течением времени потребуются еще большие затраты на их достраивание в связи с естественным физическим износом. Потенциальных контрагентов такая

структура основных средств может заставить сомневаться в эффективности сотрудничества с предприятием.

В то же время, в действительности вполне вероятна ситуация, когда вложения в объект незавершенного строительства либо полностью завершены, либо завершаются, а его ввод в эксплуатацию зависит только от разрешительных действий надзорных органов. Кроме того, объект может находиться в составе незавершенных вложений, но уже использоваться предприятием в приносящей доход деятельности, приносить некий объем продукции. Нельзя отрицать и тот факт, что увеличение в составе внеоборотных активов основных средств и незавершенного строительства свидетельствует о расширении собственной производственной базы предприятия и перспективах получения за счет этого большей прибыли.

Для внешнего пользователя бухгалтерская финансовая отчетность является основным источником информации для оценки результативности экономической деятельности предприятия и принятия обоснованных инвестиционных или управленческих решений. Но финансовая отчетность должна в таком случае носить не только формальный характер, раскрывая только наличие либо отсутствие незавершенного строительства и абсолютные суммы вложений, информация должна иметь также и качественные характеристики. Здесь отметим, что в пояснительных записках к бухгалтерскому балансу ни у одного из указанных предприятий информации о характеристиках осуществляемых капитальных вложений, как например, срок начала вложений, мощность будущих объектов, планируемый срок введения в эксплуатацию не содержалось.

На основе представленной в таблице 5 рейтинговой шкалы делаем вывод, что наиболее максимальную и качественную информацию о наличии и структуре незавершенных капитальных вложений внешнему пользователю дает бухгалтерская отчетность, размещаемая АО «Сибнефтемаш». При этом отметим, что доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств данной организации на конец 2019 года составляет всего 1,5%.

**Рейтинг организаций по степени раскрытия информации о  
незавершенном строительстве**

Наименование предприятия	Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств	Детализация строки 1150 «Основные средства»: произведена (1), не произведена (0)	Детализация (наличие группировки объектов) в таблице 2.2. «Незавершенные капитальные вложения»: произведена (1), не произведена (0)	Наличие дополнительной информации о незавершенном строительстве в текстовой форме пояснительной: наличие (1), отсутствие (0)
ПАО «СИБУР Холдинг	Нет данных	0	0	0
АО «Мясокомбинат Ялуторовский»	20,29%	0	1	0
АО «Сибнефтемаш»	1,50%	1	1	0
АО «ТИД»	0,04%	0	0	0
АО «Транснефть - Сибирь»	5,52%	0	1	0
АО «Утяшевоагропромснаб»	87,75%	1	0	0

Источник: составлено автором

На основе проведенного анализа предприятиям при отражении в бухгалтерском балансе данных об объеме незавершенного капитального строительства предлагается применять единый подход: если доля указанного показателя составляет более 30 % от общего объема основных средств, то производить детализацию строки 1150 «Основные средства» с выделением подстроки «Незавершенное капитальное строительство»

Далее отметим, что в рамках тех форм, что входят в состав раскрываемой бухгалтерской отчетности получить информацию о характеристиках капитальных вложений внешнему пользователю не представляется возможным. Так, Ткачук отмечает Н.В., что «необходима новая концепция бухгалтерской отчетности, которая будет обеспечивать внешних пользователей широким спектром не только фактической, но и прогнозной финансовой информации» [Ткачук, с.22].



В целях повышения качества предоставляемой различным группам пользователей информации при одновременном сохранении тенденции оптимизации упрощению форм и показателей отчетности автор работы считает целесообразным предложить модификацию таблицы 2.2 «Незавершенные капитальные вложения», представленную в таблице 6.

Таблица 6

Таблица 2.2. «Незавершенные капитальные вложения» (модификация)

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период			На конец периода
			затраты за период	списано	принято к учету в качестве основных средств или увеличена стоимость	
Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств – всего						
в том числе:						
Группа объектов (Здания)						
Из них:						
Более 70% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
От 30% до 70% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
Менее 30% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
Группа объектов (Оборудование)						
Из них:						
Более 70% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
От 30% до 70% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
Менее 30% готовности	3а 20 г.					
	3а 20 г.					
и т.д.						

Источник: составлено автором

Степень готовности определяется отношением фактически произведенных на данный момент затрат на создание объекта к общей стоимости проекта (планируемой расчетной стоимости объекта, сметной стоимости объекта согласно проектной документации) и выражается обычно в процентах.

В отношении степени готовности следует отметить, что готовность объекта более, чем на 30% в практических условиях означает, что произведен достаточный объем работ, позволяющий классифицировать объект в качестве объекта незавершенного строительства (например, сформировано конструктивное тело, начато возведение стен на фундаменте и т.д.). Процент готовности более 70% оценивается как высокая степень готовности (именно такой процент готовности принимается банками и фондами при рассмотрении залогового имущества, при предоставлении государственных субсидий в целях поддержки деятельности предприятия).

Кроме того, введение данного параметра не повлечет за собой дополнительной работы специалистов бухгалтерской и экономической службы по его расчету, так как процент готовности рассчитывается и используется при заполнении статистических форм, предоставляемых организацией в Росстат (которые были рассмотрены в начале данного параграфа) Процент готовности для объектов незавершенного строительства так же фигурирует в большинстве утвержденных форм внешней и внутренней отчетности

Степень готовности объекта при выполнении работ подрядным способом отражается в акте готовности объекта незавершенного строительства. Данный акт является приложением к договору подряда и может составляться на определенную данным договором дату, либо по завершению определённого этапа выполнения работ. Степень детализации устанавливается сторонами в договорном порядке.

Кроме того, на предприятии может быть предусмотрено формирование справки об остатках незавершенного строительного производства, например, на определенную отчетную дату (месяц, квартал, полугодие). В данной справке

должны найти отражение сведения об остатках незавершенного строительного производства на конец отчетного периода в натуральных и стоимостных показателях (в сметной стоимости на дату согласно утвержденной проектной документации в базовых ценах либо в текущей сметной стоимости), а также процент готовности от выбранного показателя. Степень детализации (объект, этап, вид работ) устанавливается по усмотрению руководителя предприятия.

Согласно пункту 4 статьи 8 Федерального закона № 218-ФЗ степень готовности объекта незавершенного строительства в процентах вносится в кадастр недвижимости, в том числе на основании декларации об объекте недвижимости (на основании которой составляется технический план и проводится кадастровый учет объекта незавершенного строительства).

Отметим, что перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проводятся плановые сплошные инвентаризации. В свете новаций в части раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, вводимых ФСБУ 26/2020, в учетной политике предприятия можно закрепить, что в отношении незавершенного строительства проводятся ежегодно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности в период с 11 октября по 20 октября каждого отчетного года. По результатам данной процедуры составляются инвентаризационные описи, в которых пообъектно (на объекты, введенные в эксплуатацию, но на ввод которых не оформлены соответствующие документы, на объекты, законченные строительством, но не введенные в эксплуатацию, на объекты, не законченные строительством) отражается информация об объеме выполненных работ.

Таким образом, с целью сокращения форм статистического наблюдения, которые необходимо предоставлять организации, предлагается произвести их агрегацию и увеличение отчетных периодов. В части формирования адекватной и достоверной бухгалтерской отчетности, повышения ее информативности предлагается предоставлять информацию о незавершенных капитальных вложениях с учетом процента готовности объекта незавершенного строительства.

### 3.2. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

Как было отмечено в предыдущих главах работы, новации ГрК РФ в структуру объекта капитального строительства включают информационную модель объекта капитального строительства (далее – информационная модель). В связи с чем, автору работы бы хотелось обратить внимание в рамках данного параграфа на формирование методики синтетического учета затрат по созданию информационной модели.

На текущий момент действующими нормативными актами не уточняется, как следует учитывать в бухгалтерском учете затраты на создание информационной модели, и возможно ли считать такие затраты расходами на программное обеспечение, следует ли признавать информационную модель нематериальным активом или основания для такого признания отсутствуют.

На практике создание и реализация указанной информационной модели предполагает технологии информационного использования здания или BIM (Building Information Modeling). При этом формируется подход к проектированию, строительству и эксплуатации здания, предполагающий управление его жизненным циклом на всех этапах существования — от концептуальной модели до демонтажа, что представлено на рисунке 7.

По оценкам аналитиков, BIM позволяет добиться снижения количества ошибок в проектной документации на 40%, сокращения времени проектирования на 20-50%, сроков реализации проекта — до 50%, сроков строительства — до 10%, затрат на строительство и эксплуатацию — до 30% [Якубов].

Построение информационной модели дает возможность трехмерной визуализации объекта, его узлов до начала строительства. Изменение какого-либо параметра в информационной модели влечет за собой автоматическое изменение связанных с ним элементов и объектов, вплоть до чертежей, визуализаций, спецификаций и календарного графика.



Рис. 7. Информационная модель объекта капитального строительства

Источник: составлено автором

Крупные организации частного сектора в своей практике уже 5-6 лет применяют данные технологии, однако, данный процесс не является всеобщей тенденцией. Обязательное же формирование и ведение информационной модели должно быть введено повсеместно не позднее 2021 года для объектов строительства по государственному заказу.

После апробация самой технологии при реализации объектов с привлечением бюджетных средств и формирования законодательной базы в скором времени она может быть распространена на предприятия коммерческой сферы в масштабе страны.

Естественно, что на первоначальном этапе внедрения BIM-технологии затраты вырастут, но с ростом масштаба внедрения и развитием баз информационных моделей проектирование становится дешевле. Сокращение затрат на эти разработки и повторное применение уже созданных надстроек снижают общую себестоимость проектов.

Таким образом, организации могут использовать уже доказавшие свою эффективность строительные решения в своей экономической деятельности.

Крупные организации частного сектора в своей практике уже 5-6 лет применяют данные технологии, однако, данный процесс не является всеобщей тенденцией. Обязательное же формирование и ведение информационной модели должно быть введено повсеместно не позднее 2021 года для объектов строительства по государственному заказу.

После апробация самой технологии при реализации объектов с привлечением бюджетных средств и формирования законодательной базы в скором времени она может быть распространена на предприятия коммерческой сферы в масштабе страны.

Естественно, что на первоначальном этапе внедрения BIM-технологии затраты вырастут, но с ростом масштаба внедрения и развитием баз информационных моделей проектирование становится дешевле. Кроме того, проверить крепость и надежность конструкции можно еще на этапе проектирования, что сокращает количество ошибок и улучшает конечные результаты строительства. Сокращение затрат на эти разработки и повторное применение уже созданных надстроек снижают общую себестоимость проектов.

Таким образом, организации могут использовать уже доказавшие свою эффективность строительные решения в своей экономической деятельности.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что информационная модель отвечает признакам базы данных, указанным в статье 1260 ГК РФ, а именно является представленной в объективной форме совокупностью самостоятельных материалов (статей, расчетов, разрешительных документов и иных подобных материалов), систематизированных таким образом, чтобы эти материалы могли быть найдены и обработаны с помощью электронной вычислительной машины (ЭВМ). Следовательно, информационная модель является объектом авторских прав (статья 1259 ГК РФ).

Таким образом, бухгалтерский учет расходов на создание и ведение информационной модели будет зависеть от того, принадлежат ли организации исключительные права на конечный продукт интеллектуальной деятельности или нет.

В таком случае информационная модель может быть учтена в качестве нематериального актива согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (далее – ПБУ 14/2007).

Согласно ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1. объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;
2. организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительное право данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, а также контроль над объектом;
3. фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена, есть возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
4. объект предназначен для использования свыше 12 месяцев, и его продажа в течение этого срока не предполагается;

##### 5. отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Расходы на создание информационной модели, которая будет включена в состав нематериальных активов, согласно Плану счетов бухгалтерского учета, следует учитывать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». И в связи с тем, что ведение информационной модели законодателем установлено как бессрочное, автором работы видится целесообразным открытие к этому счету специального субсчета 08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства».

Информационная модель может создаваться как собственными силами организации, планирующей и (или) ведущей строительство капитального объекта, там с привлечением разработчиков в соответствии с условиями заключенного договора на выполнение работ, оказание услуг. В трудовом договоре с сотрудником организации либо в договоре с разработчиком может быть предусмотрено условие, что исключительные права принадлежат организации, для которой данная информационная модель разрабатывается.

Исходя из профессионального суждения автора работы организации целесообразно сопоставить затраты на расширение штата сотрудников посредством привлечения специалистов, на которых будут возложены функции по созданию и ведению информационной модели, с затратами по передаче таких функций сторонней специализированной организации. Причем видимым преимуществом первого варианта будет тот аспект, что наличие советующих сотрудников в штате обеспечит непрерывность процесса ведения (актуализации) модели, при выборе же второго варианта организация становится в зависимость от риска прекращения деятельности организации-разработчика, изменения ею цен на услуги, а так же риска потери контроля над созданной информационной моделью.

В случае если организация создаёт и ведет модель самостоятельно, то этот процесс предлагается отразить следующими записями в бухгалтерском учете (в общем виде без учета отдельных особенностей ведения бухгалтерского



учета, закрепленных в учетной политике организации), представленными в таблице 7.

Таблица 7

Отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете по созданию информационной модели собственными силами

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Отражена начисленная сумма заработной платы и взносов с начисленной заработной платы работников, занятых созданием нематериального актива	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Списана себестоимость материалов, израсходованных при создании информационной модели	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	10 «Материалы»
Отражена сумма амортизации объекта основных средств, используемого при информационной модели	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	02 «Амортизация основных средств»
Отражена сумма амортизации объекта нематериальных активов, используемого при создании информационной модели	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	05 «Амортизация нематериальных активов»
Отражена доля общехозяйственных расходов, непосредственно связанных с созданием информационной модели	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	26 «Общехозяйственные расходы»
Отражена доля затрат (расходов) вспомогательных производств, непосредственно связанных с созданием информационной модели	08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства»	23 «Вспомогательные производства»

Источник: составлено автором

В случае если организация приобретает информационную модель у сторонней организации, то этот процесс предлагается отразить следующими записями в бухгалтерском учете (в общем виде без учета отдельных особенностей ведения бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике организации), представленными в таблице 8.

Таблица 8

Отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете по приобретению информационной модели у сторонней организации

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Отражена стоимость без НДС приобретенной информационной модели (с передачей исключительных прав)	08-9»Создание информационной модели объектов капитального строительства»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты к дебиторами и кредиторами»
Учен (начислен) НДС при приобретении исключительных прав на использование информационной модели	19-2 Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты к дебиторами и кредиторами»
Принят к вычету НДС по информационной модели, принятому к учету	68, субсчет «Расчеты по НДС»	19-2 Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам

Источник: составлено автором

Принятие к учету готового нематериального актива осуществляется по дебету счета 04 «Нематериальные активы». Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Таким образом, для информационной модели также целесообразным будет открытие субсчета 04-1 «Ведение информационной модели капитального строительства».

В отношении моментов принятия к учету готовой информационной модели в качестве нематериального актива и создаваемого капитального объекта автор работы считает целесообразным отметить следующее. Временные затраты по созданию информационной модели и объекта капитального строительства существенно разнятся: информационная модель предшествуют процессам создания объекта капитального строительства, но при этом будучи технически готовой, развивается и актуализируется согласно стадиям жизненного цикла самого объекта. Автор считает возможным признание информационной модели в качестве нематериального актива в то

время, как сам физический объект все еще будет являться объектом незавершенного строительства.

Учитывая особенность информационной модели, выраженную в тесной связи с объектом незавершенным строительством, было бы логично расходы на создание и ведение модели включать в затраты, формирующие первоначальную стоимость объекта капитальных вложений, до момента его ввода в эксплуатацию. Однако, такая ситуация возможна только в случае, если организация отказывается от исключительных прав на информационную модель.

В связи с тем, что ФСБУ 26/2020 пункт о включение в стоимость незавершенных капитальных вложений затрат на разработку программного продукта не предусмотрен, а само создаваемое основное средство может функционировать вне зависимости от наличия или отсутствия информационной модели, организации рекомендуется получать исключительные права и учитывать ее как нематериальный актив.

Таким образом, с учетом изложенного выше информационную модель предлагается рассматривать как бессрочный нематериальный актив, а хозяйственные операции ее созданию учитывать на отдельных субсчетах.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Несмотря на длительную историю становления и развития подходов к пониманию сущности объектов незавершенного строительства до настоящего времени единого определения сущности и критериев данного понятия не выработано. Исследовав существующие подходы к определению данного понятия, автор работы предлагает объектом незавершенного строительства считать объект капитального строительства, строительство, реконструкция (модернизация), капитальный ремонт которого не завершены в установленном порядке, при этом данный объект обладает признаками самостоятельного объекта недвижимого имущества, в том числе прочной связью с земельным участком, отведенным в целях его строительства и невозможностью перемещения объекта без причинения существенного ущерба его назначению.

Предполагается, что расширенное в данном контексте определение позволяет максимально отразить экономический смысл процесса капитализации затрат, то есть произвести максимальное отражение затрат капитального характера в составе стоимости объекта незавершенного строительства.

Значимость выработки единых критериев по признанию объекта незавершенного строительства подкрепляется следующими фактами:

- планируется введение в КоАП РФ нормы, предусматривающей существенное повышение суммы штрафа за использование объекта капитального строительства без разрешения на его ввод в эксплуатацию;
- изменения налогового законодательства в части обложения объектов незавершенного строительства налогом на имущество по кадастровой стоимости;
- новации ГрК РФ в части создания и введения информационной модели объекта капитального строительства, охватывающей все стадии жизненного цикла такого объекта (от разработки проектной документации до сноса).

Автором работы предлагается использовать следующие критерии признания создаваемого объекта объектом незавершенного строительства (в целях отделения его временных сооружений, предполагающих иной порядок бухгалтерского учета связанных с ними действий): наличие прочной связи объекта с земельным участком, отведенным в целях его строительства; невозможность перемещения объекта без причинения существенного ущерба его назначению; длящийся во времени процесс выполнения строительно-монтажных работ по их созданию; наличие записи об объекте в ЕГРН; получение разрешения на ввод в эксплуатацию в обозримой перспективе.

В настоящий момент Минфином РФ утвержден федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». В ходе исследования предпринята попытка критической оценки влияния вводимых данным стандартом регламентаций на практику осуществления бухгалтерского учета коммерческими организациями. В частности, положительно оценивается формирование перечня затрат организации, составляющих капитальные вложения по приобретению, созданию, улучшению и (или) восстановлению объектов основных средств, условий их признания в бухгалтерском учете.

В ходе исследования отмечаются следующие способы поступления объектов незавершенного строительства в организацию: строительство, покупка, получение в счет вклада в уставный капитал, выявление в ходе инвентаризации. Автором работы предлагается распространить положения стандарта «Капитальные вложения» в части справедливой стоимости так же на объекты незавершенного строительства, выявленные в ходе инвентаризации.

В рамках работы отмечено, что выбытию объекта предшествуют процедуры консервации объекта незавершенного строительства. При этом отмечается, что при проведении работ по консервации основания и мероприятия по консервации целесообразно отразить в приказе на консервацию объекта незавершенного строительства при ликвидации хозяйственным способом или в договоре с подрядной организацией отдельным перечнем, а также в обязательном порядке провести инвентаризацию выполненных работ

по строительству (реконструкции) объекта с целью зафиксировать фактическое состояние объекта, наличие проектной документации, конструкций, материалов и оборудования.

В числе проблемных мест при консервации объекта отмечается спорная позиция налоговых органов и финансовых ведомств в отношении обязанности организации восстановить НДС, ранее принятый к вычету, в отношении возможности включения процентов за пользование заемными средствами в первоначальную стоимость объекта, а также необходимость исключения процентов по займу (кредиту), если объект создается с привлечением заемных средств (является инвестиционным активом).

При невозможности устранения обстоятельств, препятствующих продолжению строительства, организация может принять решение о ликвидации объекта незавершенного строительства путем полного сноса объекта, частичного сноса с целью строительства нового объекта, либо путем продажи.

В числе проблемных аспектов ликвидации объекта незавершенного строительства выделяются следующие:

1. Отсутствие единой позиции надзорных органов, финансовых ведомств в отношении возможности включения стоимости объекта незавершенного строительства при его ликвидации в состав расходов для целей налогообложения налогом на прибыль. При этом списание затрат капитального характера, понесенных организацией при создании объекта незавершенного строительства, посредством амортизации действующим законодательством не предусмотрено.

2. Отсутствие единой позиции надзорных органов, финансовых ведомств в отношении требования о восстановлении НДС, ранее принятого к вычету, при ликвидации объекта незавершенного строительства;

3. Отсутствие нормативного акта, регулирующего порядок проведения процедуры ликвидации объекта незавершенного строительства (по результатам исследования предложена примерная процедура такого порядка,

примерные формы документов, а также дается рекомендация по его закреплению приказом организации).

На основании сравнения возможных вариантов выбытия объекта незавершенного строительства автором работы делается вывод, что наиболее оптимальным вариантом с точки зрения бухгалтерского и налогового учета вариантом является продажа объекта незавершенного строительства (поскольку в случае продажи объекта незавершенного строительства указанные аспекты отсутствуют).

В ходе исследования также обращается внимание, что с 2020 года в практике российского бухгалтерского учета появляется новое понятие - долгосрочный объект к продаже. При этом непосредственно в Положении по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 объект незавершенного строительства, в отношении которого принято решение о продаже, не классифицируется как долгосрочный актив к продаже. В работе автором приводятся аргументы, использование которых подтверждает легитимность возможности перевода объекта из категории объект незавершенного строительства в категорию долгосрочный актив к продаже. При этом организации предложены практические рекомендации (последовательность действий), выполнение которых позволит сформировать пакет первичных документов при осуществлении такой переклассификации актива.

Учитывая, что Планом счетов не предусмотрено отдельного счета на учета долгосрочных активов к продаже, автором работы предлагается использовать для данных целей счета 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные» (с открытием субсчетов 41-1 или 45-5 «Объект незавершенного строительства к продаже»). В рамках исследования также предложена методика формирования проводок в бухгалтерском учете организации продажи объекта незавершенного строительства посредством его перевода в долгосрочный актив к продаже и счета 45 «Товары отгруженные», субсчета 45-5 «Объект незавершенного строительства к продаже».

В ходе исследования был проведен анализ форм статистического наблюдения за объемом незавершенного строительства, находящегося на балансе коммерческой организации, предоставляемых в Федеральную службу статистики. Так, организации должны предоставлять форму №С-1 «Сведения о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений» (ежемесячно), форму № 11 «Сведения о наличии и движении основных фондов (средств) и других нефинансовых активов» (ежегодно), форму № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы» (ежеквартально) с разной периодичностью предоставления. Предлагается произвести корректировку формы №С-1 «Сведения о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений» и формы № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы» путем их объединения, а также оптимизации нагрузки на ответственных сотрудников предприятия через ежеквартальное (а не ежемесячное) предоставление агрегированной формы.

По результатам проведенного анализа бухгалтерской отчетности, публично размещаемой предприятиями, для которых строительная деятельность не является основной и направлена на расширение производственной базы в обозримом будущем (рассмотрена годовая бухгалтерская отчетность 6 предприятий, осуществляющих свою деятельность на территории Тюменской области: ПАО «СИБУР Холдинг, АО «Мясокомбинат Ялуторовский», АО «Сибнефтемаш», АО «Тюменский издательский дом», АО «Транснефть - Сибирь», АО «Утяшевоагропромснаб») отмечается низкое качество раскрытия информации об объектах незавершенного строительства.

Учитывая важность бухгалтерской финансовой отчетности для внешнего пользователя, отмечается, финансовая отчетность должна в таком случае носить не только формальный характер, раскрывая только наличие либо отсутствие незавершенного строительства и абсолютные суммы вложений, информация должна иметь также и качественные характеристики и предоставлять возможность прогнозирования.



В целях повышения качества предоставляемой различным группам пользователей информации при одновременном сохранении тенденции оптимизации упрощению форм и показателей отчетности предлагается модификация таблицы 2.2 «Незавершенные капитальные вложения» с включением в нее процента готовности объектов при их одновременном ранжировании на группы объектов (см. таблицу 6).

При этом в исследовании обосновывается необходимость указания выбранного показателя, а так же отмечается тот факт, что его использование не влечет дополнительной нагрузки на специалистов, ведущих бухгалтерский учет, в части формирования и расчета данного показателя.

Степень (процент) готовности для объектов незавершенного строительства отражается во многих формах внутренней отчетности организации, в том числе в акте готовности объекта незавершенного строительства при выполнении работ подрядным способом, в справке об остатках незавершенного строительного производства, в декларации об объекте недвижимости для объекта незавершенного строительства, в инвентаризационных описях, составляемых при проведении инвентаризации незавершенного капитального строительства.

Кроме того, по итогам исследования бухгалтерской отчетности указанных предприятий отмечается отсутствие единого подхода в отношении включения величины незавершенных капитальных вложений в показатель строки 1150 «Основные средства» бухгалтерского баланса. В связи, с чем произведено авторское переосмысление предоставленного организациям права (на свое усмотрение) выбора отражения незавершенного строительства по строке 1150 «Основные средства». Предлагается целесообразным предприятию, имеющем в структуре основных средств более 30% незавершенного строительства, производить детализацию строки 1150 «Основные средства» с выделением подстроки «Незавершенные капитальные вложения».

В части реализации новаций осуществления строительных процессов по созданию информационной модели объекта капитального строительства

отмечается следующее. На текущий момент действующими нормативными актами не уточняется, как следует учитывать в бухгалтерском учете затраты на создание информационной модели объекта капитального строительства, и возможно ли считать такие затраты расходами на программное обеспечение, следует ли признавать информационную модель нематериальным активом или основания для такого признания отсутствуют.

В связи с чем, в ходе исследования предлагается алгоритм отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по созданию информационной модели объекта капитального строительства собственными силами, приобретения ее у сторонней организации с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с открытием субсчета 08-9 «Создание информационной модели объектов капитального строительства», а последующих хозяйственных операций по ее ведению и актуализации - с использованием счета 04 «Нематериальные активы» с открытием субсчета 04-1 «Ведение информационной модели капитального строительства».

Автор работы полагает, что привлечение внимания к обозначенным в ходе исследования теоретическим, методическим и практическим проблемам по вопросам учета объектов незавершенного строительства, отражения данных о них в отчетности, предложенные пути их решения и выводы, полученные в ходе исследования, положительно скажутся на практике учета указанных объектов и, как результат, приведут к совершенствованию самого процесса формирования и получения в результате адекватной и достоверной бухгалтерской отчетности.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Анищенко А.В. Строительство после строительства // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. N 1. С. 58-65. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=4ED0169BF05BAB09791CE02384156103&mode=splus&base=PBI&n=245349&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#52c8pxt7qr0> (дата обращения: 20.10.2020).
2. Верещагин С.А. Ликвидация объекта недвижимости // Бухгалтерский учет. 2019. №3. С. 37-42. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=7918CF9CF16FE3D8614E3EDB2B89A99B&mode=splus&base=PBI&n=257546&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#1f1wbdvoq9a> (дата обращения: 20.10.2020).
3. Градостроительный кодекс Российской Федерации // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_51040/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51040/) (дата обращения: 20.10.2020).
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5142/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/) (дата обращения: 20.10.2020).
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_64629/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/) (дата обращения: 20.10.2020).
6. Дружиловская Э.С. Реформирование правил оценки основных средств в бухгалтерском учете коммерческих и некоммерческих организаций //

Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. №6. С. 2-14. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=D5C1D84C0A1245F76FFEA86D0F8BAED8&mode=splus&base=PBI&n=222309&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#15s4ng5rbiq> (дата обращения: 20.10.2020).

06465325&cacheid=D5C1D84C0A1245F76FFEA86D0F8BAED8&mode=splus&base=PBI&n=222309&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#15s4ng5rbiq (дата обращения: 20.10.2020).

7. Знаменщиков С.А. Продажа объекта незавершенного строительства // Бухгалтерский учет. 2017. №5. С. 35-45. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=A858AFE53725E0A96A418C7DBB0EAAC5&mode=splus&base=PBI&n=225817&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#1eg3qbpvqrpj> (дата обращения: 20.10.2020).

8. Когда организация платит налог на имущество по кадастровой стоимости, а когда - по среднегодовой: письмо Минфина РФ от 27.05.2020, № 03-05-05-01/44384 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8C%D0%BC%D0%BE+%D0%9BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8+%D0%BE%D1%82+27.05.2020+%E2%84%96+03-05-05-01%2F44384> (дата обращения: 20.10.2020).

9. Кошкина Т.Ю. Как учесть расходы при демонтаже ОС и недостроя в целях строительства нового объекта ОС? // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. №10. С. 49-58. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=610C2643986A3C09B116CDC8026A3940&mode=splus&base=PBI&n> (дата обращения: 20.10.2020).

10. Кулаков В.В. К вопросу о признаках недвижимости как критериев ее государственной регистрации // Современный юрист. 2020. №2. С. 21-32. //

Научная электронная библиотека «eLIBRARY». URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=43060501> (дата обращения: 20.10.2020).

11. Маковская А.А. Комментарий к информационному письму Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 28 января 2005 г. № 90 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами споров, связанных с договором об ипотеке» / А.А. Маковская, М.А. Рожкова, Р.С. Бевзенко, А.В. Ёрш, Д.В. Новак, Е.Е. Шевченко. Под общей редакцией: Новоселова Л.А., Рожкова М.А. // Практика рассмотрения коммерческих споров: Анализ и комментарии постановлений Пленума и обзоров Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. Выпуск 4. Москва: Статут, 2008. 274 с.

12. Митюкова Э.С. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет. Москва: АйСи Групп, 2019. 320 с. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=DC6797E9AB9BF52F5104F974DEB0ED7F&mode=splus&base=PBI&n=256390&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#1ttv9rgo4qw> (дата обращения: 20.10.2020).

13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) (дата обращения: 20.10.2020).

14. Николаев С.А. Продажа недвижимости с убытком // Бухгалтерский учет. 2017. №4. С. 31-38. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=card&page=splus&splusFind=1.%20%C0%ED%E8%F9%E5%=192198310907661130306465325&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52> (дата обращения: 20.10.2020).

15. О бухгалтерском учете долгосрочных инвестиций в форме незавершенных капитальных вложений: письмо Минфина РФ от 15.05.2013, №



D1%81%D1%8C%D0%BC%D0%BE+%D0%9C%D0%B8%D0%BD%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0+%D0%A0%D0%A4+%D0%BE%D1%82+18.02.2019+№+03-07-11%2F9840 (дата обращения: 20.10.2020).

21. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина РФ от 02.07.2010, № 66н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/) (дата обращения: 20.10.2020).

22. Об отсутствии оснований для государственного технического учета и государственной регистрации объектов, не признаваемых недвижимым имуществом: письмо Минэкономразвития РФ от 18.10.2011, № Д23-4392. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%9F%D0%B8%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B8+%D0%BE%D1%82+18.10.2011+%E2%84%96+%D0%9423-4392> (дата обращения: 20.10.2020).

23. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13.10.2003, № 91н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45140/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45140/) (дата обращения: 20.10.2020).

24. Об утверждении перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых в 2020 году налоговая база определяется как кадастровая стоимость: распоряжение Правительства Тюменской области от 27.11.2019, №1573-рп // Официальный интернет-портал правовой информации [сайт]. 2020. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/7200201911290002> (дата обращения: 20.10.2020).

25. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 06.07.1999, № 43н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка:

[официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18609/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/) (дата обращения: 20.10.2020).

26. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ от 06.05.1999, № 32н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/) (дата обращения: 20.10.2020).

27. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02): приказ Минфина РФ от 02.07.2002, № 66н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_38102/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38102/) (дата обращения: 20.10.2020).

28. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина РФ от 13.12.2010, № 167н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/) (дата обращения: 20.10.2020).

29. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007, № 153н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63465/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/) (дата обращения: 20.10.2020).

30. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина РФ от 30.03.2001, № 26н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/) (дата обращения: 20.10.2020).



31. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина РФ от 06.10.2008, № 107н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/) (дата обращения: 20.10.2020).

32. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ от 19.11.2002, № 114н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/) (дата обращения: 20.10.2020).

33. Об утверждении Правил проведения консервации объекта капитального строительства: постановление Правительства РФ от 30.11. 2011, № 802 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D1%83%D1%82%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%80%D1%8F+2011+%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%B0+%E2%84%96+802> (дата обращения: 20.10.2020).

34. Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации»: приказ Росстата от 27.11.2019, № 711 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_339006/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_339006/) (дата обращения: 20.10.2020).

35. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ: постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999, № 100 //

Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_26273/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26273/) (дата обращения: 20.10.2020).

36. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020, № 204н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/) (дата обращения: 20.10.2020).

37. Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за строительством, инвестициями в нефинансовые активы и жилищно-коммунальным хозяйством: приказ Росстата от 15.07.2020, № 383 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_357833/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357833/) (дата обращения: 20.10.2020).

38. Об утверждении формы федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за наличием и движением основных фондов (средств) и других нефинансовых активов: приказ Росстата от 15.07.2020, № 384 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_357718/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357718/) (дата обращения: 20.10.2020).

39. Об учете в целях налога на прибыль затрат на создание объекта незавершенного строительства, подлежащего частичному демонтажу с последующим сооружением нового объекта: письмо Федеральной налоговой службы от 27.08.2018, №СД-4-3/16501@ // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8C%D0%B>

С% D0% B5+% D0% A4% D0% B5% D0% B4% D0% B5% D1% 80% D0% B0% D03% 2F 16501% 40+ (дата обращения: 20.10.2020).

40. Об учете в целях налога на прибыль и возможности восстановления НДС в отношении расходов на строительство скважины, которая ликвидирована как безрезультативная: письмо Минфина РФ от 07.02.2008, № 03-03-06/1/86 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8C%D0%B C%D0%BE+%D0%9C%D0%B8%D0%BD%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0 +%D0%A0%D0%A4+%D0%BE%D1%82+07.02.2008+№+03-03-06%2F1%2F86> (дата обращения: 20.10.2020).

41. Об учете в целях налога на прибыль расходов, связанных с консервацией и расконсервацией производственных мощностей: письмо Минфина РФ от 14.11.2018, № 03-03-06/1/82343. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%9C%D0%B8%D0%BD%D1%84%D0% B8%D0%BD%D0%B0+%D0%A0%D0%A4+%D0%BE%D1%82+14.11.2018+№+ 03-03-06%2F1%2F82343> (дата обращения: 20.10.2020).

42. Об учете в целях налога на прибыль стоимости объекта незавершенного при его ликвидации: письмо Минфина РФ от 14.03.2019, № 03-03-06/2/16615 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8C%D0%B0+%D0%A0%D0%A4+%D0%BE%D1%82+14.03.2019+%D0%B3%D0%BE%D 0%B4%D0%B0+%E2%84%96+03-03-06%2F2%2F16615> (дата обращения: 20.10.2020).

43. Определение Высшего арбитражного Суда РФ, от 20.01.2011 № ВАС-18063/10 по делу № А38-7141/2009 // Картотека арбитражных дел // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-

2020. URL: <http://www.consultant.ru/coNos/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&№=173656#08105801689417818> (дата обращения: 20.10.2020).

44. Пасынкова А. Процентный расход. Как учесть выплаты по кредиту // Финансовая газета. 2020. №5. С. 8-9. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=9FCDF3811C7552644CF70373FCD8852&mode=splus&base=PBI&n=261506&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#34iqgvlqshg> (дата обращения: 20.10.2020).

45. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: приказ Минфина РФ от 31.10.2000, № 94н // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/) (дата обращения: 20.10.2020).

46. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утверждено Минфином РФ 30.12.1993, №160 // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3053/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/) (дата обращения: 20.10.2020).

47. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.03.2016 № Ф04-284/2016 по делу № А67-8553/2014 // Картотека арбитражных дел // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/coNos/cgi/online.cgi?req=doc&base=AUR&№=187945#039472698435166764> (дата обращения: 20.10.2020).

48. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 02.11.2012 № Ф09-10265/12 по делу № А76-7860/2012 // Картотека арбитражных дел // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/>

co№s/cgi/o№li№e.cgi?req=doc&base=AUR&№=133287#08386097758424125

(дата обращения: 20.10.2020).

49. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.11.2008 по делу № А09-6949/06-31 // Картотека арбитражных дел // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <http://www.consultant.ru/search/?q=%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BB%D0%B5%BB%D1%83+№+%D0%9009-6949%2F06-31> (дата обращения: 20.10.2020).

50. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2020 год (материал подготовлен специалистами «Консультант Плюс») // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=141454670503648041869058021&cacheid=61E658219C26BDA1A72588A001A420C4&mode=splus&base=PPN&n=49&rnd=21E5D651A4396923677440EA2921E97A#2bj569ydp5b>.

51. Рекомендация Р-116/2020-КПР «Долгосрочные активы к продаже – определение»: утверждены Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-06-18 Бухгалтерский методологический центр (БМЦ) // Фонд «НРБУ «БМЦ» [официальный сайт]. 2020. URL: [http://bmcenter.ru/Files/R-КpR\\_DAP-opredeleniye](http://bmcenter.ru/Files/R-КpR_DAP-opredeleniye) (дата обращения: 20.10.2020).

52. Ромашкина А.В. Что является объектом незавершенного строительства? (материал подготовлен экспертами «Консультант Плюс») // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=0263BD51AE6B4661CDF530408080271B&mode=splus&base=QSA&n=176585&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#2p9g2lad65o> (дата обращения: 20.10.2020).

53. Стародубцева И. Ликвидация объектов незавершенного строительства: налоговые риски / И. Стародубцева // Новая бухгалтерия. 2017. №8. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт]

1997-2020. С. 62-73. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=9219831907661130306465325PBI&n=227150&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#1> (дата обращения: 20.10.2020).

54. Тарасов Е.А. «Кадастровый» налог на имущество в 2020 году // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. №1. С. 58-61. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=A8DC2468EBDB1F65BECF60AC2B191C41&mode=splus&base=PBI&n=261435&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#29naqhyo4rk> (дата обращения: 20.10.2020).

55. Тимонина И.И. Консервация недостроя: учет и налоги // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 4. С. 45-50. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=9207ACDFF5591BDE667FE4C82DD31095&mode=splus&base=PBI&n=266647&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#1ox6zf7wyfn> (дата обращения: 20.10.2020).

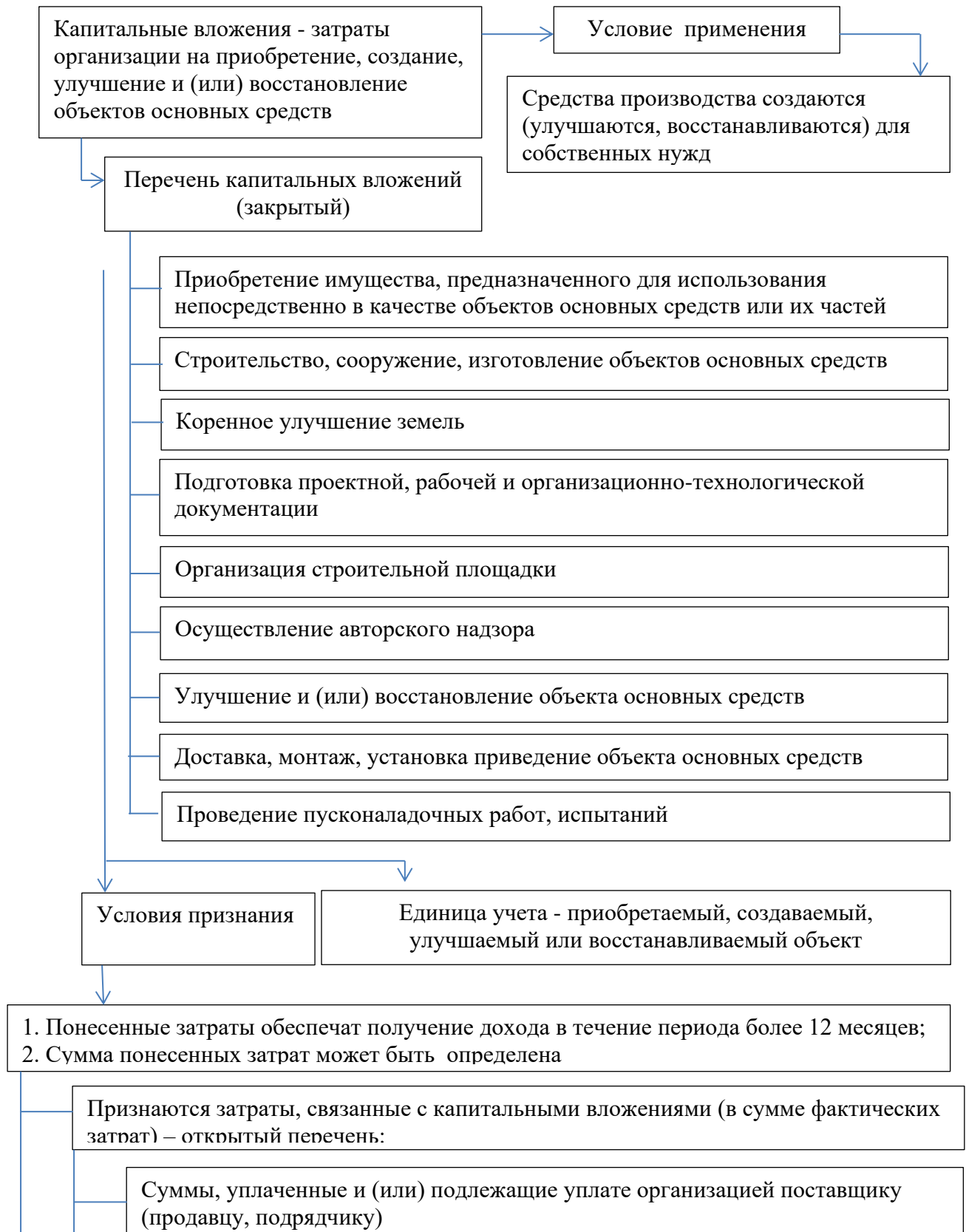
56. Ткачук Н.В. Проблемные вопросы качества информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 45. С. 18-24. // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка: [официальный сайт] 1997-2020. URL: <https://demo.consultant.ru/cgi/online.cgi?req=doc&ts=192198310907661130306465325&cacheid=0DC100F552214923FC5D4BEAA73BA157&mode=splus&base=PBI&n=264825&rnd=F5EBD9A24960AFC22E1FA57C5C759B52#2qe4a8952iu> (дата обращения: 20.10.2020).

57. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения»: проект, подготовлен Фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский

методологический центр» // Фонда «НРБУ «БМЦ» [официальный сайт] 2020.  
URL: [http://bmcenter.ru/Files/proekt\\_n\\_K\\_V3](http://bmcenter.ru/Files/proekt_n_K_V3) (дата обращения: 20.10.2020).

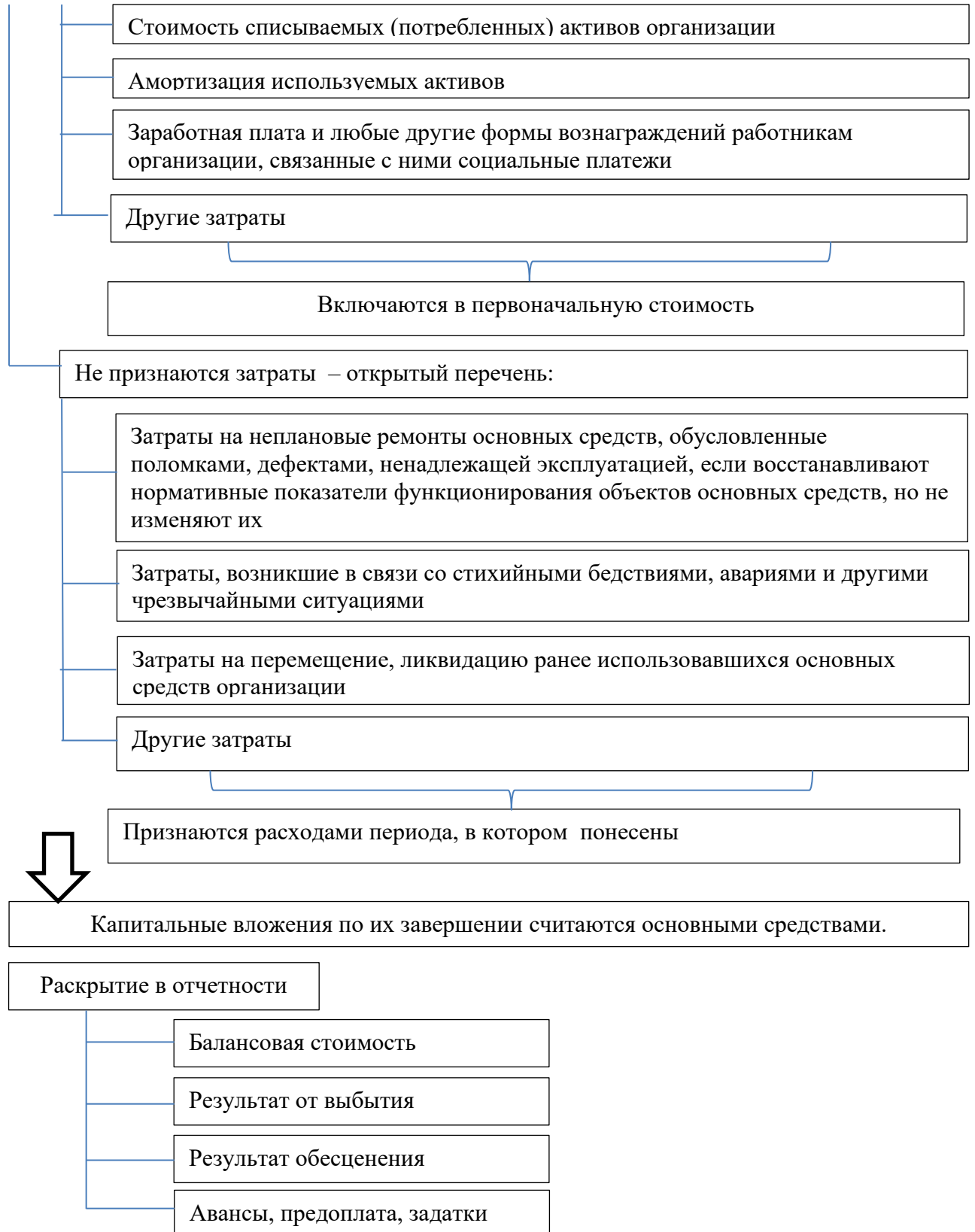
58. Якубов С. BIM в России. Что его стимулирует, а что — тормозит // Cnews IT-Forum: [сайт]. 2020. URL: [https://www.cnews.ru/articles/2020-02-21\\_bim\\_v\\_rossiichto\\_ego\\_stimuliruet](https://www.cnews.ru/articles/2020-02-21_bim_v_rossiichto_ego_stimuliruet) (дата обращения: 20.10.2020).

Порядок формирования информации о капитальных вложениях в бухгалтерском учете

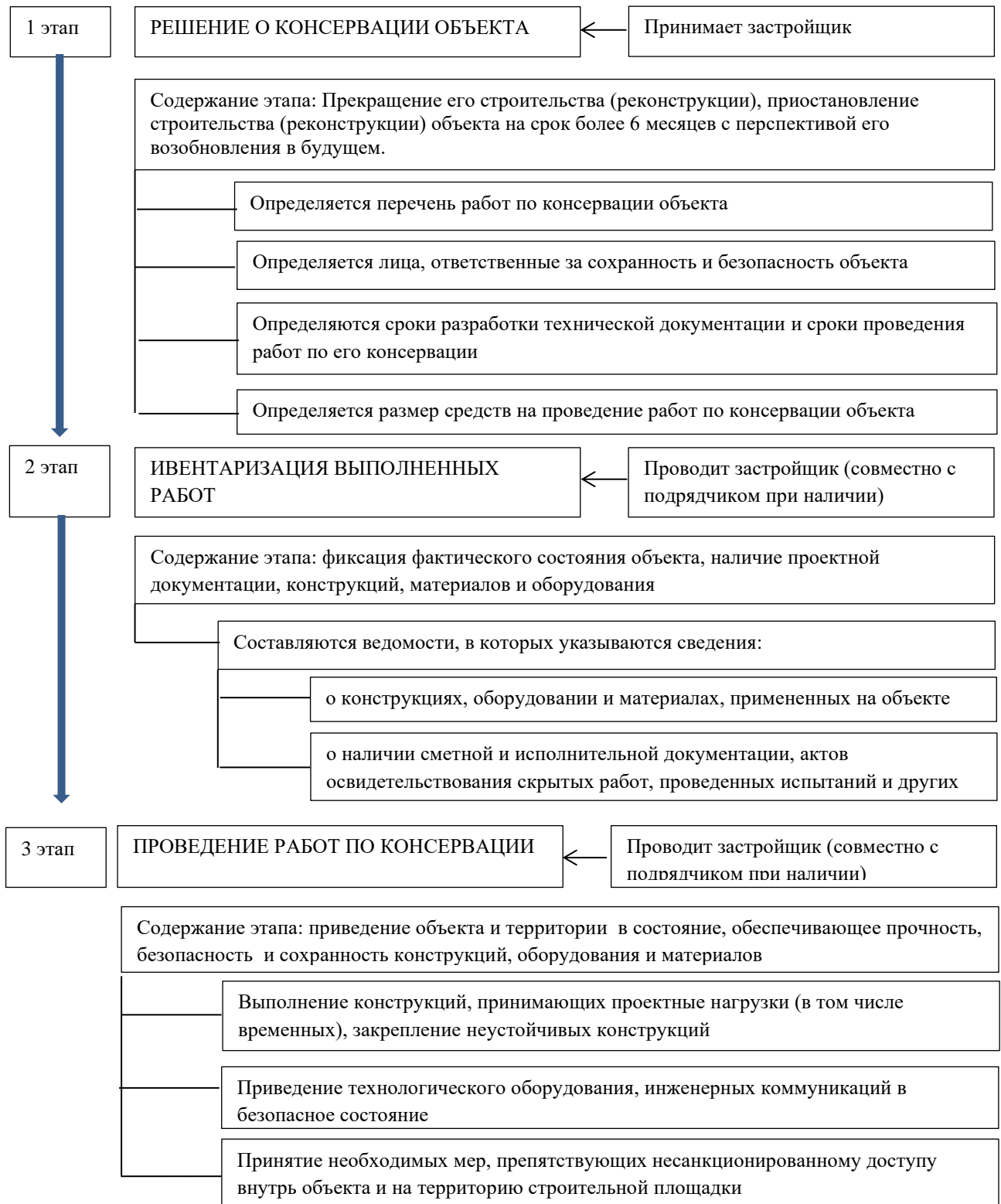




## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 1



### Порядок консервации объекта незавершенного строительства:



Источник: составлено автором

## Незавершенное строительство в структуре активов предприятий

Наименование предприятия	2017 год	2018 год	2019 год
ПАО «СИБУР Холдинг			
Активы, всего в тыс. рублей	706 105 080	789 553 673	879 561 777
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	552 554 466	664 951 351	748 553 321
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	78,25%	84,22%	85,11%
Основные средства, всего в тыс. рублей	7 620	3 509	436
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	0%	0%	0%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	0%	0%	0%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	Нет данных	Нет данных	Нет данных
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	-	-	-
АО «Мясокомбинат Ялutorовский»			
Активы, всего в тыс. рублей	371 417	324 984	295 257
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	144 015	124 134	117 168
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	38,77%	38,20%	39,68%
Основные средства, всего в тыс. рублей	101 765	90 280	75 299
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	27,40%	27,78%	25,50%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	70,66%	72,73%	64,27%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	20 652	20 652	20 652
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	20,29%	22,88%	27,43%
АО «Сибнефтемаш»			
Активы, всего в тыс. рублей	4 189 240	4 437 625	4 427 554
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	2 698 198	2 819 665	2 846 988
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	64,41%	63,54%	63,30%
Основные средства, всего в тыс. рублей	396 420	448 284	561 939
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	9,46%	10,10%	12,69%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	14,69%	15,90%	19,74%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	5 949	1 213	90 083
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	1,50%	0,27%	16,03%
АО «ТИД»			
Активы, всего в тыс. рублей	175 199	162 396	153 341
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	154 944	145 453	138 130
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	88,44%	89,57%	90,08%

## ПРОДОЛЖЕНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 3

Основные средства, всего в тыс. рублей	153 886	144 525	137 321
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	87,83%	89,00%	89,55%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	99,32%	99,36%	99,41%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	66	66	66
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	0,04%	0,05%	0,05%
АО «Транснефть - Сибирь»			
Активы, всего в тыс. рублей	452 497	463 948	457 677
	143	065	855
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	423 610	427 745	438 231
	916	669	168
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	93,62%	92,20%	95,75%
Основные средства, всего в тыс. рублей	371 154	379 623	392 754
	011	402	416
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	82,02%	81,82%	85,81%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	87,62%	88,75%	89,62%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	20 475 693	23 028 934	28 676 879
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	5,52%	6,07%	7,30%
АО «Утяшевоагропромснаб»			
Активы, всего в тыс. рублей	192 124	221 575	248 630
Внеоборотные активы, всего в тыс. рублей	89 302	89 045	84 548
<i>Доля внеоборотных активов в общем объеме активов</i>	46,48%	40,19%	34,01%
Основные средства, всего в тыс. рублей	87 948	88 265	84 023
<i>Доля основных средств в общем объеме активов</i>	45,78%	39,84%	33,79%
<i>Доля основных средств в общем объеме внеоборотных активов</i>	98,48%	99,12%	99,38%
Незавершенное строительство, всего в тыс. рублей	77 176	77 270	75 407
<i>Доля незавершенного строительства в общем объеме основных средств</i>	87,75%	87,54%	89,75%

Источник: Составлено автором по данным <https://www.e-disclosure.ru/portal>