



Учет объектов альтернативной энергетики

К. Ю. Татаров,
кандидат экономических наук,
главный бухгалтер ООО "Группа
компаний "ДЕКАРТ"

С точки зрения бухгалтерского учета, затраты по элементу "электроэнергия" являются очень существенными, и ошибки в их исчислении приводят к искажению бухгалтерской отчетности. Каковы особенности учета, присущие альтернативным источникам энергии?

В последние десятилетия одним из факторов энергетической безопасности как нашей страны, так и ее отдельных хозяйствующих субъектов является переход на альтернативные источники энергии, в качестве которых признается возобновляемая энергия солнца, ветра, воды, геофизического тепла земли и биотоплива. Ранее мы ориентировались на развитие тепло-, гидро- и атомной энергетики. Альтернативная энергетика получила определение "зеленой", поскольку является максимально экологически безопасной.

Развитие альтернативной энергетики происходит в двух направлениях: строительство крупных станций и автономное энергоснабжение. Крупные объекты, такие как солнечные или ветростанции, имеют целью обеспечения электроэнергией целого региона, т. е. генерирование мощности для неопределенного круга пользователей с целью коммерческой реализации. Вместе с тем начинается внедрение в хозяйственную деятельность организации местных (локальных, автономных) источников электроэнергии, служащих для удовлетворения энергетических нужд отдельно взятого экономического субъекта или даже его отдельных технологических узлов. Также "зеленая" энергия начинает использоваться на промышленных предприятиях для нагрева воды, локального освещения, обогрева и пр.

Внедрение новейших технологий автономного энергообеспечения потребовало собственных методик учета. Это связано с

появлением новых, ранее не эксплуатируемых объектов, используемых в альтернативной энергетике, — солнечных панелей, батарей, ветрогенераторов и др.

Более того, электроэнергия представляет собой нематериальную субстанцию, учет которой вызывает практические трудности. По таким объектам отсутствуют утвержденные приемы и методики учета, что вызывает проблемы у бухгалтеров, а также порождает конфликтные ситуации в период налоговых проверок.

Особенности учета объектов солнечной энергетики

Организация, решившаяся на автономное энергообеспечение, во-первых, может приобрести все элементы системы самостоятельно и в последующем смонтировать их в единое целое. Во-вторых, она может приобрести мини-электростанцию целиком, с монтажом "под ключ". Вне зависимости от способа приобретения, монтируемую мини-электростанцию мы рассматриваем как единый объект ОС, состоящий из нескольких сочлененных частей. На практике приобретение мини-электростанции следует рассматривать как любой объект ОС, но с учетом специфических особенностей, присущих исключительно объектам альтернативной энергетики. Основные отличия состоят в следующем:

Внедрение новейших технологий автономного энергообеспечения потребовало собственных методик учета

После ввода мини-электростанции в эксплуатацию и начала ее коммерческого использования надлежит определить срок полезного использования подобного объекта для правильного начисления амортизации

— как правило, оборудование будущей мини-электростанции приобретает у торговой организации. Монтаж и пуско-наладочные работы предстоит выполнить специализированной подрядной организации. В этом случае стоимость солнечной мини-электростанции первоначально, до момента передачи в монтаж, учитывается на счете 07 "Оборудование к установке". Если приобретение оборудования и его монтаж приходится на разные отчетные периоды, то его стоимость подлежит отражению в бухгалтерском балансе по строке "Прочие внеоборотные активы" с раскрытием соответствующей информации в пояснительной записке;

— затраты на монтаж мини-электростанции силами подрядной организации следует отражать по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", увеличивая таким образом ее учетную стоимость;

— в случае приобретения всех составляющих частей мини-электростанции по отдельности возникает необходимость первоначального учета составных частей на счете 10 "Материалы" с последующим списанием в дебет счета 08 по мере передачи в монтаж.

После ввода мини-электростанции в эксплуатацию и начала ее коммерческого использования надлежит определить срок полезного использования подобного объекта для правильного начисления амортизации. В соответствии с ОКОФ — Общероссийский классификатор основных фондов (Классификатор ОК 013-2014 (СНС 2008) солнечные мини-электростанции следует классифицировать по коду 220.42.22.1 "Сооружения коммунальные для энергоснабжения и связи".

Подход к данному вопросу, в соответствии с которым все составляющие части мини-электростанции — солнечные панели, инвертор, контроллер и аккумулятор — в новом ОКОФ не относятся к объектам ОС (в отличие от ранее действующего и ныне отмененного классификатора) и потому дол-

жны учитываться по отдельности в составе оборотных средств, мы считаем ошибочным.

С точки зрения начисления амортизации, для бухгалтерского и налогового учета мини-электростанции следует классифицировать как объект четвертой амортизационной группы, раздел "Сооружения и передаточные устройства", примечание "Электростанции передвижные; электроагрегаты питания" со сроком полезного использования от трех до пяти лет. Амортизация по рассматриваемым объектам начисляется в общеустановленном порядке без каких-либо специфических исключений.

Как классифицировать подобный объект в целях исчисления налога на имущество? Является ли он объектом недвижимости или признается движимым имуществом?

Недвижимостью признаются объекты, отвечающие следующим требованиям: наличие записи об объекте в ЕГРН; при отсутствии сведений в ЕГРН — наличие оснований, подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность его перемещения без несоизмерного ущерба его назначению (письмо ФНС РФ от 01.10.18 № БС-4-21/19038@).

По нашему мнению, солнечная мини-электростанция не отвечает ни одному из представленных требований: она не зарегистрирована в ЕГРН, не стационарна, не связана с землей и легко перемещается с одного места на другое.

Следовательно, солнечную мини-электростанцию нельзя рассматривать в качестве недвижимости и объекта обложения налогом на имущество организаций в силу Федерального закона от 03.08.18 № 302-ФЗ.

Особенности учета объектов ветровой энергетики

Ветровая энергетика на сегодняшний день представлена ветрогенераторами, преобразующими кинетическую энергию ветра в электрическую. В состав ветровой мини-электро-

Вопрос необходимости регистрации ветрогенератора в ЕГРН остается до конца не исследованным

станции, по аналогии с солнечной, также входят инвертор, контроллер и аккумуляторы. В зависимости от поставленных целей и задач внедрения ветровых генераторов последние дифференцируются не только по мощности и размеру, но и способу монтажа. Выбирая объект, хозяйствующий субъект параллельно начинает решать вопрос о признаках ветроустановки недвижимостью со всеми вытекающими последствиями.

Относительно некрупные, минимальные по мощности объекты могут быть смонтированы на крыше здания. С точки зрения эргономики и охраны труда, принимая решение о размещении ветрогенератора подобным способом, следует иметь в виду шум и вибрацию работы механизма, что может негативно сказываться на физическом состоянии персонала организации. Также будет нелишним согласовать размещение ветрогенератора на крыше здания с органами архитектуры, чтобы не превысить расчетную нагрузку перекрытий и не вызвать деформацию всей конструкции.

Монтаж ветрогенератора на крыше здания с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения аналогичен случаю с солнечными батареями. Небольшой вес ветрогенератора позволяет разобрать его человеческими усилиями и переместить на другое место, например, на другую крышу. Подобный подход позволяет дифференцировать ветрогенератор как движимое имущество и не включать его в расчет налога на имущество.

Вторым способом установки ветрогенератора является возведение объекта на отдельном земельном участке. В этом варианте возникают существенные различия в бухгалтерском учете и налогообложении, а именно:

— объект располагается на отдельном земельном участке, который должен быть оформлен и закреплен за хозяйствующим субъектом в соответствии с земельным законодательством. Необходимо иметь в виду, что данный земельный участок представляет со-

бой самостоятельный объект бухгалтерского учета и с формированием учетной стоимости ветрогенераторной установки не связан;

— с учетом монтажа ветрогенератора на заземленном фундаменте стоимость всех земляных работ включается в его первоначальную стоимость;

— учетная стоимость ветроустановки для отражения в регистрах бухгалтерского учета будет формироваться также с учетом стоимости металлической мачты, на которой будет крепиться ветрогенератор. Для монтажа подобной конструкции уже понадобится соответствующая грузоподъемная техника, что также увеличит учетную стоимость;

— к возводимому ветрогенератору подводятся подземные коммуникации (кабели), обеспечивающие единое функционирование всей установки. Стоимость траншей и кабелей участвует в формировании стоимости мини-электростанции;

— при необходимости установки двух и более ветрогенераторов необходимо соблюдение технологического расстояния между ними.

Вопрос необходимости регистрации ветрогенератора в ЕГРН остается до конца не исследованным. Поэтому к вопросу начисления налога на имущество организаций следует подходить с той точки зрения, что в данном случае начинает выполняться основной постулат недвижимости — неразрывность с землей. Ветрогенератор, смонтированный на фундаменте и подключенный к подземным коммуникациям, нельзя без существенных затрат переместить на новое место. Исходя из этого, его следует рассматривать как объект недвижимого имущества, который включается в базу по налогу на имущество организаций.

Серьезным, по нашему мнению, является вопрос расширения ветровой мини-электростанции.

Если в случае с солнечной станцией произойдет дополнительная покупка и навеска

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности года, в котором имели место приобретение, доставка и монтаж дополнительного ветрогенератора, следует отразить данный факт как существенный

солнечной панели, которая в силу несущественной стоимости будет учитываться как расходный материал, то приобретение дополнительного ветрогенератора будет учитываться по-другому.

Когда для увеличения производимых мощностей приобретается второй ветрогенератор и производится монтаж второй мини-электростанции, технологически не связанной с уже действующей, в регистрах бухгалтерского учета появляется дополнительный объект с отдельным инвентарным номером, со своей первоначальной учетной стоимостью и отдельной суммой ежемесячной амортизации.

В случае если приобретается дополнительный ветрогенератор и включается в уже существующую мини-электростанцию для увеличения генерируемой мощности, то речь необходимо вести о реконструкции имеющегося ОС.

Все затраты на приобретение, доставку и монтаж дополнительного ветрогенератора первоначально следует отражать на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" с последующим переводом накопленных сумм на счет 01 "Основные средства" в разрезе аналитического учета по уже действующему объекту (мини-электростанции) с изменением первоначальной стоимости. В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности года, в котором имела место подобная реконструкция, следует отразить данный факт как существенный. Также будут скорректированы суммы амортизации и остаточная стоимость мини-электростанции.

Учет вырабатываемой энергии

Автономное "зеленое" энергоснабжение внедряется с целью обеспечения энергообеспечения отдельного хозяйствующего субъекта, минимизации расходов по данной

статье и снижения себестоимости. Выработка энергии осуществляется исключительно для собственного потребления или является дополнением к объему энергетического трафика, потребляемого из централизованных сетей.

Однако в отдельных случаях с вводом в эксплуатацию нескольких локальных генераторов у некоторых организаций начинает (или начнется в будущем) наблюдаться профицит генерирующих мощностей. Их излишек может рассматриваться в качестве товара, т. е. продукта, произведенного для продажи. Покупателями (потребителями) в рассматриваемом варианте выступают централизованные сбытовые сети. Начинает происходить объединение потоков электроэнергии, и альтернативная энергия, выработанная экономическим субъектом, начинает принимать участие в расчете общего энергетического баланса страны.

В ряде зарубежных стран явление продажи излишков энергии, полученной из альтернативных источников, получило название "зеленый тариф". Законодательное регулирование этого процесса создает условия для мотивации коммерческих структур к производству экологически чистой электроэнергии и предложения ее рынку. Многие зарубежные страны пытаются подобным образом решить проблему энергодефицита.

Законопроект об альтернативной мини-энергетике, одобренный Госдумой 6 февраля 2019 г. в первом чтении, создает юридическую основу подобного рынка и в нашей стране, а также законодательно закрепляет право на реализацию самостоятельно выработанной энергии сбытовым сетям. Законопроект четко оговаривает невозможность прямой реализации электроэнергии конечному потребителю, например, соседу, поскольку в этом случае ее производство будет считаться видом деятельности и регулироваться иными законодательными актами.

В случае выработки энергии исключительно для собственного потребления вести раздельный учет доходов и расходов нерационально

Подобное ограничение нивелирует основное преимущество альтернативной энергетики — автономность и независимость от наличия или отсутствия централизованных сетей. Если покупателем выработанной энергии являются исключительно сети, то в случае реализации излишков мощности необходимо наличие сетей в непосредственной близости. В противном случае мероприятия по подключению к сетям, хотя бы с целью поставки им электроэнергии, может свести в минус рентабельность и экономический расчет этого проекта.

Согласно правилам энергообеспечения, на стыке двух сетей всегда устанавливаются счетчики, контролирующие и учитывающие трафик энергии. Для возможности сбыта излишков энергии хозяйствующему субъекту придется проложить кабель до подключения к централизованным сетям. С точки зрения бухгалтерского учета, мы имеем процесс создания еще одного объекта ОС. Принимая во внимание стандартную методику приобретения ОС, подробно останавливаться на ней не будем.

С точки зрения классификации кабельных коммуникаций необходимо выбрать код ОКОФ 220.42.22.12.120 "Линии электропередач местные".

В случае выработки энергии исключительно для собственного потребления вести раздельный учет доходов и расходов нерационально. В случае реализации проекта по продаже выработанной электроэнергии возникает необходимость раздельного учета доходов и расходов, а также вывода финансового результата этой деятельности. В данном случае используется счет 23 "Вспомогательные производства". На нем учитывают выработку (обеспечение) различных видов энергии (электрическая, тепловая, газ, воздух, холод и др.). По дебету счета 23 отражаются затраты по обслуживанию мини-электростанций, а именно суммы начисленной

амортизации, ремонтные и прочие затраты. По кредиту происходит списание затрат на себестоимость и реализацию. В этом случае необходимо рассчитать пропорциональное соотношение всей выработанной за рассматриваемой период энергии к реализованной на сторону. Оставшаяся часть будет списываться на себестоимость, и счет 23 на конец отчетного периода будет закрываться. Подобный алгоритм необходимо отразить в учетной политике организации.

Производятся следующие записи:

Д-т сч. 20 "Основное производство",

К-т сч. 23 "Вспомогательные производства" списаны затраты на генерацию энергии на себестоимость собственной продукции (работ, услуг);

Д-т сч. 90 "Продажи", субсч. 1 "Выручка, субсч. "Себестоимость",

К-т сч. 23 "Вспомогательное производство" списаны затраты, приходящиеся на реализованную на сторону энергию;

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",

К-т сч. 90 "Продажи", субсч. 1 "Выручка" отражена выручка от реализации электроэнергии на отдельном счете субконто.

Также в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности необходимо раскрыть информацию о величине выручки от реализации сгенерированной электроэнергии, поскольку она, во-первых, является существенной и подлежащей раскрытию, а, во-вторых, подобный подход может показать организацию в лучшем инвестиционном курсе и привлечь, заинтересовать потенциальных инвесторов ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочная правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Общероссийский классификатор основных фондов (Классификатор ОК 013-2014 (СНС 2008): принят и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 12.12.14 № 2018-ст // Справочная правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".