

## Учет капитальных вложений

**С. А. Верещагин,**  
эксперт по методологии  
бухгалтерского учета  
и налогообложения

Рассмотрим отдельные требования нового Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", утвержденного приказом Минфина России от 17.09.20 № 204н.

Под капитальными вложениями (п. 5 ФСБУ 26/2020) следует понимать затраты организации на приобретение, создание, улучшение либо восстановление объектов ОС. Данное определение практически совпадает с определением капитальных вложений, представленным в ст. 1 Федерального закона от 25.02.99 № 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений".

Поэтому организацию, осуществляющую капитальные вложения, после завершения которых она примет к учету объект ОС (с оформлением права собственности на него), можно именовать инвестором. Именно такая организация осуществляет вложения в объекты ОС, поставив своей целью получение дохода от их использования в течение длительного времени (письмо ФНС РФ от 09.09.16 № СД-19-3/142).

В пункте 5 ФСБУ 26/2020 представлены виды капитальных вложений, к которым, в частности, можно отнести:

- приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов ОС;
- строительство, сооружение, изготовление объектов ОС;
- коренное улучшение земель;
- подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство и др.);

- организацию строительной площадки;
- осуществление авторского надзора;
- достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию и другие аналогичные виды улучшения (восстановления) объектов ОС;

– доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях (монтаж, установка и т. п.);

- проведение пусконаладочных работ, испытаний.

Капитальными вложениями не признается выполнение организацией работ (оказание услуг) по созданию (улучшению, восстановлению) средств производства, т. е. объектов ОС для других лиц, по договору подряда или возмездного оказания услуг (п. 3 ФСБУ 26/2020).

Также не признается капитальным вложением создание (приобретение) активов, предназначенных для продажи. Такие активы в соответствии с подп. "ж" п. 3 ФСБУ 5/2019 "Запасы" признаются запасами (готовой продукцией или товаром). Учет затрат на их возведение (приобретение) должен вестись согласно требованиям ФСБУ 5/2019, а не ФСБУ 26/2020.

Таким образом, застройщик многоквартирного жилого дома, заключающий при его возведении договоры участия в долевом строительстве в соответствии с Федеральным законом от 30.12.04 № 214-ФЗ, хотя и ведет капитальное строительство, но не

Капитальными вложениями не признается выполнение организацией работ (оказание услуг) по созданию (улучшению, восстановлению) средств производства, т. е. объектов ОС для других лиц, по договору подряда или возмездного оказания услуг

Затраты, понесенные до принятия решения о приобретении (создании, улучшении, восстановлении) объектов ОС, не включаются в стоимость капитальных вложений

осуществляет капитальные вложения (ст. 2 Закона № 39-ФЗ). Иначе говоря, именовать его инвестором будет не корректно.

Единицей учета капитальных вложений признается объект ОС, первоначальная стоимость которого создается (или увеличивается) в результате их осуществления (п. 7 ФСБУ 26/2020).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве ОС (т. е. капитальных вложений), предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". По его дебету собираются все понесенные организацией фактические затраты, связанные с приобретением (созданием, улучшением) объекта.

После завершения капитальных вложений эти затраты переносятся в дебет счета 01 "Основные средства", формируя тем самым первоначальную стоимость приобретенного (возведенного) объекта ОС или увеличивая стоимость уже имеющегося объекта.

Капитальные вложения по приобретению объектов основных средств, не требующих монтажа, учитываются на субсчете 08-4 "Приобретение объектов основных средств". Учет затрат на строительство объектов основных средств (возведение объектов недвижимости) рекомендовано вести на субсчете 08-3 "Строительство объектов основных средств".

В соответствии с п. 15 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ (далее – ГСК РФ) при строительстве недвижимого объекта ОС инвестора также можно именовать застройщиком, который обеспечивает на принадлежащем ему земельном участке возведение объекта капитального строительства (в рассматриваемой ситуации – возведение недвижимого объекта ОС).

Регистры аналитического учета по указанным субсчетам оптимально вести таким образом, чтобы обеспечить максимально подробную информацию для анализа затрат по формированию себестоимости объектов ОС.

Учет затрат на приобретение земельных участков рекомендовано вести на субсчете 08-1 "Приобретение земельных участков".

Что касается затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа, то их следует учитывать на счете 07 "Оборудование к установке". Его обычно используют, когда инвестор, возводящий недвижимый объект ОС (т. е. застройщик), приобретает еще и оборудование, предназначенное для монтажа внутри возведенного здания (сооружения). Отметим, что в последнее время этот счет организации-инвесторы (они же – застройщики) используют довольно редко.

### Состав затрат на осуществление капитальных вложений

Порядок учета затрат на осуществление капитальных вложений (п. 9–17 ФСБУ 26/2020) существенным образом не изменился. В ФСБУ 26/2020 он регламентирован более подробно. Кроме того, уточнены некоторые особенности и разрешены некоторые противоречия, которые ранее вызывали затруднения. Проанализируем некоторые из них.

### Дата начала осуществления капитальных вложений

Затраты, понесенные до принятия решения о приобретении (создании, улучшении, восстановлении) объектов ОС, не включаются в стоимость капитальных вложений (подп. "а" п. 16 ФСБУ 26/2020).

Документально оформленное решение руководства организации (распоряжение,

Если арендуется участок под новое строительство, то арендная плата за время стройки признается затратами на капитальные вложения, а после ее завершения – расходами (затратами), связанными с обычной деятельностью

протокол совещания, приказ и др.) об осуществлении каких-либо капитальных вложений в соответствии со ст. 9 Закона о бухгалтерском учете можно считать первичным учетным документом. Он регистрирует свершившийся факт хозяйственной жизни организации – дату начала деятельности по приобретению (созданию) нового или улучшению имеющегося объекта ОС.

Начавшуюся после принятия такого решения деятельность сотрудников организации, непосредственно направленную на эти цели (например, подготовку и проведение переговоров с техническим заказчиком или поставщиком оборудования), можно считать капитальными вложениями, т. е. отражать понесенные затраты по дебету счета 08.

Между тем чаще всего подобная деятельность начинается заранее. Руководству вначале предлагают на выбор различные варианты – несколько кандидатур технических заказчиков, несколько вариантов приобретения оборудования у различных продавцов и т. д. После того, как руководство примет решение, оно оформляется соответствующим распорядительным документом, который можно признать первичным учетным документом.

Затраты, понесенные организацией до даты принятия такого решения, следует признать расходами по обычным видам деятельности. Это подтверждается подп. "ж" п. 16 ФСБУ 26/2020, в соответствии с которым управленческие расходы, если они непосредственно связаны с начавшимися капитальными вложениями, могут быть включены в затраты, с ними связанные (подлежат отражению на счете 08).

Точно такой же порядок учета затрат будет применяться при формировании первоначальной стоимости приобретаемого (создаваемого) объекта амортизируемого имущества и для налогообложения. Ни в ст. 257

НК РФ, где представлен порядок формирования первоначальной стоимости амортизируемого имущества, ни в п. 5 ст. 270 НК РФ, где сказано, что расходы, связанные с приобретением (созданием) объектов амортизированного имущества, не уменьшают прибыль текущего периода, конкретного закрытого перечня таких расходов не представлено.

Таким образом, организация обязана (а не имеет право) в этом случае формировать стоимость амортизируемого имущества в порядке, предусмотренном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

#### **Местоположение объекта капитальных вложений**

Объект ОС (подп. "а" п. 4 ФСБУ 6/2020 "Основные средства"), которым, в конечном счете, и должны стать завершенные капитальные вложения, должен иметь материально-вещественную форму. Следовательно, и капитальные вложения в него будут иметь такую же форму. Иначе говоря, они где-то должны быть размещены (на столе, стене, фундаменте и т. д.).

Если место под новый объект ОС свободно или для него приобретается новое место, то никаких проблем не возникает. Если, например, арендуется участок под новое строительство, то арендная плата за время стройки признается затратами на капитальные вложения, а после ее завершения – расходами (затратами), связанными с обычной деятельностью.

Такой вывод можно сделать, например, в соответствии с подп. "з" п. 10 ФСБУ 26/2020, поскольку именно арендную плату за земельный участок под новое строительство и следует признать прочими затратами, включаемыми в стоимость капитальных вложений.

Аналогичные выводы сделаны, например, в письме Минфина России от 04.08.16

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение (создание, улучшение, восстановление) объектов ОС

№ 03-03-06/1/45885: арендная плата за земельный участок, на котором возведен объект ОС, после признания его амортизируемым имуществом (т. е. ввода в эксплуатацию) признается прочими расходами, связанными с производством и реализацией, а в периоде строительства включается в первоначальную стоимость объекта.

Между тем место, где планируется разместить новый объект, может быть занято. Следовательно, его необходимо освободить для размещения приобретаемого (возводимого) объекта. Процесс демонтажа (ликвидации) объекта ОС требует как времени, так и затрат. Учет демонтажа (ликвидации) такого объекта и порядок его отражения в регистрах бухгалтерского учета мы рассматривать не будем (это — вопросы ФСБУ 6/2020). Отметим лишь то, что понесенные в связи с этим затраты включению в стоимость капитальных вложений по новому объекту, который будет установлен (смонтирован, возведен) на этом месте, не подлежат (подп. "к" п. 16 ФСБУ 26/2020).

Таким образом, эти затраты (включая остаточную стоимость ликвидированного объекта) в регистрах бухгалтерского учета следует признать прочими расходами (вне-реализационными — для налогообложения прибыли в соответствии с подп. 8 ст. 265 НК РФ).

Если ликвидируются незавершенные капитальные вложения (не принятые ранее к учету как объект ОС), то затраты при такой ликвидации так же, как и их стоимость, оптимально считать частью новых капитальных вложений.

В письме от 27.08.18 № СД-4-3/16501@ ФНС РФ пришла к такому же выводу.

Эту точку зрения поддержали и судебные органы (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 29.09.17 № Ф02-5060/2017 по делу № А19-22028/2016).

### Оценка затрат, включаемых в капитальные вложения

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение (создание, улучшение, восстановление) объектов ОС (п. 9 ФСБУ 26/2020). Никаких нововведений по сравнению с тем, как формируются затраты на счете 08, этот пункт стандарта не внес.

Приобретенное ОС на дату перехода права собственности на него от поставщика в сумме, установленной договором, принимается к учету записью:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Если поставщик является плательщиком НДС, то сумма предъявленного им налога отражается записью:

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

После признания объекта пригодным к использованию подлежащий уплате НДС принимается к вычету (п. 1 ст. 172 НК РФ). Производятся следующие записи:

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы";

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Если объект не покупается, а строится, то понесенные затраты на основании соответствующих первичных документов по цене, предусмотренной в договоре, принимаются к учету записями:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

Для большинства организаций, приобретающих (строящих и др.) объекты ОС, оптимально оценивать затраты на капитальные вложения, погашаемые денежными средствами, исходя из фактической себестоимости передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг)

принят к учету результат выполненных работ (оказанных услуг);

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

отражен НДС, предъявленный подрядчиком (исполнителем).

На дату принятия к учету результата работ (оказания услуги), не дожидаясь завершения капитальных вложений и принятия к учету ОС, инвестор имеет право принять предъявленный ему НДС к вычету (п. 5 ст. 172 НК РФ), запись:

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Вместе с тем с поставщиком (подрядчиком, исполнителем) можно рассчитаться не только перечислением средств на расчетный счет, но и денежными средствами, что не запрещено гражданским законодательством (п. 1 ст. 423 ГК РФ).

Например, в счет полной или частичной оплаты приобретенного ОС инвестор (он же покупатель) должен выполнить для продавца какую-либо работу или оказать ему услугу.

В соответствии с п. 13 ФСБУ 26/2020 фактическими затратами (в части оплаты денежными средствами) по данным капитальным вложениям (т. е. приобретению объекта ОС) должна считаться справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Справедливая стоимость работ (услуг), которые по условиям договора инвестор должен выполнить (оказать) поставщику, определяется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости".

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущес-

тва, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг. При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (п. 13 ФСБУ 26/2020).

Для большинства организаций, приобретающих (строящих и др.) объекты ОС, оптимально воспользоваться последним абзацем п. 13 ФСБУ 26/2020 и оценивать затраты на капитальные вложения, погашаемые денежными средствами, исходя из фактической себестоимости передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг).

Предположим, что рекламное агентство приобрело автомобиль, стоимость которого составила 1 800 000 руб., в том числе НДС 300 000 руб. В договоре установлено, что в счет оплаты автомобиля агентство обязуется провести для продавца рекламную кампанию его деятельности. Таким образом, покупатель ОС при осуществлении капитальных вложений обязуется расплатиться с ним оказанием услуг.

Стороны договора тем самым признают, что фактическая стоимость оказанных услуг будет соответствовать стоимости автомобиля.

Для того чтобы полностью соблюсти требования п. 13 ФСБУ 26/2020, сумма этих услуг при проведении зачета должна определяться не по договорной стоимости (как для всех прочих клиентов), а по фактическим затратам на их проведение (с учетом НДС). Иначе говоря, проведение этой рекламной кампании, за которую с агентством расплатились автомобилем, не должно принести ему никакой прибыли.

Руководство организации при начале капитальных вложений должно считать, во сколько ей по истечении некоторого времени обойдется ликвидация объекта, к возведению которого она только приступила

Приобретение автомобиля в регистрах бухгалтерского учета покупателя должно быть отражено записями:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

1 500 000 руб.

приобретен автомобиль;

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

300 000 руб.

отражен НДС, предъявленный продавцом;

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы"

1 500 000 руб.

приобретенный автомобиль принят к учету как объект ОС;

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

300 000 руб.

принят к вычету НДС по приобретенному ОС.

Между тем произведенные капитальные вложения по условиям данного договора являются одновременно и предварительной оплатой предстоящих рекламных услуг. Следовательно, производится запись:

**Д-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

**К-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками"

1 800 000 руб.

От полученного аванса должен быть начислен НДС (подп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ). Таким образом, производится запись:

**Д-т сч. 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (АВ),

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"

300 000 руб.

Допустим, что рекламная кампания должна проводиться в течение трех месяцев.

Оказание за первый месяц предусмотренных договором услуг, фактическая себестоимость которых составила 400 000 руб., должно быть отражено записями:

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

**К-т сч. 90** "Продажи", субсч. 1 "Выручка"

480 000 руб. (400 000 руб. · 120 %)

отражена выручка от оказания рекламных услуг;

**Д-т сч. 90** "Продажи", субсч. 3 "Налог на добавленную стоимость",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"

80 000 руб. (400 000 руб. · 20 %)

начислен НДС от оказания услуг;

**Д-т сч. 90** "Продажи", субсч. 2 "Себестоимость продаж",

**К-т сч. 20** "Основное производство"

400 000 руб.

списана фактическая себестоимость оказанных услуг.

Одновременно произошло частичное (в сумме 480 000 руб.) погашение задолженности за приобретенный автомобиль.

Начисленный при получении предоплаты НДС необходимо принять к вычету в сумме 80 000 руб. (п. 6 ст. 172 НК РФ) записью:

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (АВ)

80 000 руб.

В следующие два месяца погашение стоимости автомобиля посредством оказания рекламных услуг его продавцу (теперь уже заказчику) будет производиться при подписании каждого акта на оказание услуг точно в таком же порядке.

Инвестор, который будет платить не денежными средствами, а "квадратными метрами", должен оценить принятые им затраты на капитальные вложения по справедливой стоимости

При возведении недвижимых объектов ОС такая ситуация, когда инвестор (будущий собственник строящегося объекта ОС) расплачивается (обещает расплатиться) с подрядчиком (поставщиком и т. д.) имуществом, чаще всего в виде части площади возводимого объекта, обычно возникает при заключении так называемого инвестиционного договора. В постановлении Пленума ВАС РФ от 11.07.11 № 54 указано, что подавляющее большинство таких договоров являются договорами купли-продажи недвижимости, которая будет создана или приобретена в будущем.

Фактическим содержанием таких договоров (инвестиционных, совместного строительства, совместной деятельности и т. д.) является то, что при нехватке денежных средств, необходимых для продолжения строительства объекта недвижимости, инвестор (он же застройщик, он же будущий собственник) ищет и находит желающего приобрести часть площади данного объекта. Обычно так называемый соинвестор (участник совместной деятельности или иначе поименованная сторона договора), а на самом деле покупатель, оплачивает свою будущую долю в строящемся объекте денежными средствами.

Между тем такой договор может быть заключен, например, и с генеральным подрядчиком строительства, и с поставщиком материалов, необходимых для его строительства, и с другими партнерами.

Предположим, что организация на принадлежащем ей земельном участке возводит объект недвижимости, который после завершения строительства и регистрации в установленном порядке возникновения права собственности будет принят к учету как объект ОС.

Непосредственное возведение объекта производит генеральный подрядчик. На каком-то этапе строительства с ним заключено дополнительное соглашение к договору под-

ряда, в соответствии с которым часть выполненных строительно-монтажных работ (далее — СМР) будет оплачена посредством передачи ему в собственность определенной доли в построенном объекте.

Возмездная передача права собственности — это купля-продажа. Таким образом, строящийся объект теоретически уже нельзя признать только капитальными вложениями, т. е. будущим объектом ОС.

В той части, которая перейдет к нынешнему генеральному подрядчику и будущему покупателю, — это недвижимость, изначально предназначенная для последующей возмездной передачи, т. е. продажи. Следовательно, та часть площади объекта, которая будет ему передана в собственность в обмен на выполненные им работы, а точнее — продана, это будущая готовая продукция.

Если точно придерживаться нормативных актов по бухгалтерскому учету, то вести учет этой части строящегося объекта следует по правилам ФСБУ 5/2019, т. е. на счете 20 "Основное производство".

Между тем, какие именно конкретные площади будут переданы генеральному подрядчику в качестве оплаты выполненных им СМР, неизвестно. В письме Минфина России от 18.05.06 № 07-05-03/02 отмечено, что в этой ситуации не будет нарушением признать все затраты по возведению объекта недвижимости капитальными вложениями, т. е. на счете 08. Только после того, как будет достигнуто соглашение о том, какая именно часть объекта перейдет в качестве оплаты СМР в собственность генерального подрядчика, можно признать ее готовой продукцией, запись:

**Д-т сч. 43** "Готовая продукция",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы".

Между тем это все — после завершения строительства, получения разрешения на ввод и регистрации права собственности.

После приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, капитальные вложения считаются завершенными, а объект признается основным средством

Пока же идет строительство, генеральный подрядчик (самостоятельно или через технического заказчика) передал инвестору результат СМР на сумму, допустим, 24 000 000 руб., в том числе НДС 4 000 000 руб.

После этого (или немного раньше) стороны договорились, что за эти работы с генеральным подрядчиком расплатятся передачей (точнее, продажей) ему части площади возводимого объекта, фактическая стоимость (затраты на возведение) которой составляет именно 24 000 000 руб., в том числе НДС 4 000 000 руб.

В соответствии с п. 13 ФСБУ 26/2020 генеральный подрядчик отражает у себя в учете реализацию СМР на 24 000 000 руб. записями:

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

**К-т сч. 90** "Продажи", субсч. 1 "Выручка"  
24 000 000 руб.;

**Д-т сч. 90** "Продажи", субсч. 3 "Налог на добавленную стоимость",

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"  
4 000 000 руб.

Инвестор, который будет платить не денежными средствами, а "квадратными метрами", должен оценить принятые им затраты на капитальные вложения по справедливой стоимости. Как и в предыдущем примере, оптимально признать справедливой стоимостью этих затрат сумму, предъявленную генеральным подрядчиком. Следовательно, инвестор отражает принятый результат работ записями:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
20 000 000 руб.;

**Д-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

4 000 000 руб.;

**Д-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС",

**К-т сч. 19** "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"  
4 000 000 руб.

Между тем по условиям договора (или дополнительного соглашения к нему) эти 24 000 000 руб. (в виде выполненных СМР) являются предварительной оплатой по договору купли-продажи. Следовательно, производятся записи:

**Д-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

**К-т сч. 62** "Расчеты с покупателями и заказчиками"  
24 000 000 руб.;

**Д-т сч. 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (АВ),

**К-т сч. 68** "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты по НДС"  
4 000 000 руб.

Затем генеральному подрядчику выставляется авансовый счет-фактура и производится его регистрация в Книге продаж. Далее стороны будут продолжать работы по возведению объекта, которые будут частично признаны капитальными вложениями, а в какой-то части — изготовлением готовой продукции.

После того, как строительство объекта будет закончено, инвестор получит в установленном порядке разрешение на его ввод, зарегистрирует возникновение права собственности на весь объект. Он сможет расплатиться за принятые им ранее строительные работы произведенной готовой продукцией в виде предусмотренной договором части объекта.

Для упрощения примера не будем рассматривать затраты по получению разрешения на ввод в эксплуатацию и на



Пункты 15–17  
ФСБУ 6/2020  
предоставляют  
организации пра-  
во на периоди-  
ческую переоцен-  
ку первоначаль-  
ной стоимости  
объектов ОС

регистрацию возникновения права собственности.

Иначе говоря, фактическая стоимость готовой продукции в данном случае будет равна сумме затрат, предъявленной генеральным подрядчиком при передаче результата работ, т. е. 20 000 000 руб. Следовательно, производится запись:

**Д-т сч. 43** "Готовая продукция",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы"

20 000 000 руб.

Остальная часть построенного объекта принимается к учету в качестве ОС, т. е. записью:

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы".

#### **Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды**

Приобретаемый (или возводимый) объект ОС рано или поздно физически либо морально устареет и должен быть ликвидирован (снесен, утилизирован и пр.). В соответствии с подп. "ж" п. 10 ФСБУ 26/2020 эти затраты, которые организация может понести через какое-то время уже на стадии приобретения (возведения) объекта, т. е. осуществления капитальных вложений, должны быть включены в его первоначальную стоимость. Ими могут быть затраты:

- по будущему демонтажу объекта ОС;
- на будущую утилизацию имущества, оставшегося после этого демонтажа и не пригодного к дальнейшему использованию;
- на будущее восстановление окружающей среды после ликвидации объекта;
- связанные с использованием труда работников организации, которые будут заняты ликвидацией данного объекта, его утилизацией и восстановлением окружающей среды.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов для учета резервов (оценочных обязательств) может быть использован счет 96 "Резервы предстоящих расходов".

Следовательно, начисление такого обязательства необходимо отразить записью:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 96** "Резервы предстоящих расходов".

Затраты, понесенные впоследствии при ликвидации объекта, уже не будут уменьшать финансовый результат организации, а будут произведены за счет этого резерва (оценочного обязательства).

Алгоритма оценки затрат, которые возникнут после истечения некоторого периода, в ФСБУ 26/2020 не представлено. Иначе говоря, руководство организации при начале капитальных вложений должно рассчитать, во сколько ей по истечении некоторого времени обойдется ликвидация объекта, к возведению которого она только приступила. Определить сумму этих затрат необходимо как можно точнее. Иначе нельзя будет утверждать, что величина капитальных вложений, равно как и стоимость ОС, принятых к учету после их завершения, достоверны.

Пункты 15–17 ФСБУ 6/2020 предоставляют организации право на периодическую переоценку первоначальной стоимости объектов ОС. Таким образом, можно регулярно (необязательно раз в год, а, допустим, раз в квартал) уточнять в ту или иную сторону и величину оценочного обязательства по ликвидации объекта как части первоначальной стоимости ОС.

В данном случае возможны как "минусы", так и "плюсы".

К "минусам" можно отнести то, что у организации добавляется работа по уточнению (как минимум раз в год) величины этого оценочного обязательства. Причем она

Включать в затраты на капитальные вложения оценочное обязательство организация может, но не обязана

должна возлагаться не на бухгалтерию, а на соответствующие инженерно-технические службы. Бухгалтерии придется истребовать эти документы (что на практике достаточно не просто) и пересчитать первоначальную стоимость и начисленную амортизацию.

К "плюсам" можно отнести возможность составить более привлекательную для сторонних пользователей (банков, потенциальных инвесторов и др.) финансовую отчетность, не имея для этого никаких экономических предпосылок. Достаточно волевым решением увеличить рассматриваемое оценочное обязательство (на 20 % или в 2 раза), и, как следствие, возрастет стоимость принадлежащих организации внеоборотных активов. Стоимость чистых активов при этом не увеличится, поскольку при их расчете стоимость внеоборотных активов уменьшается на сумму оценочных обязательств (приказ Минфина России от 28.08.14 № 84н). Между тем есть немало других ситуаций, при которых инвестору, кредитору или другому заинтересованному пользователю важна именно стоимость ОС или капитальных вложений.

Таким образом, для большинства организаций малого и среднего бизнеса включение в затраты на капитальные вложения еще и оценочного обязательства на его будущую ликвидацию нецелесообразно. Ничего, кроме усложнения учета якобы с целью повышения его достоверности, оно не принесет.

Говорить о какой-либо экономической выгоде в данном случае проблематично. Тем более что обязательного применения оценочного обязательства при определении величины капитальных вложений ФСБУ 26/2020 не требует. В соответствии с п. 21 стандарта затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором

они были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство.

Иначе говоря, включать в затраты на капитальные вложения оценочное обязательство организация может, но не обязана.

### Прекращение признания капитальных вложений

После приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, капитальные вложения считаются завершенными, а объект признается ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020).

Признание объекта капитальных вложений ОС отражается записью:

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы".

Эта запись производится на основании соответствующего первичного учетного документа. За образец такого документа можно принять Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) или Акт о приеме-передаче здания (сооружения). Их формы (ОС-1 и ОС-1а) утверждены постановлением Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7. Не запрещено разработать и свою форму первичного учетного документа, подтверждающего как сам факт завершения капитальных вложений, так и его дату.

Принятие такого технически обоснованного решения о пригодности приобретенного (или возведенного) объекта ОС к эксплуатации возлагается на руководство организации. Например, при возведении объектов недвижимости одним из доказательств завершения строительства может быть признано получение разрешения на ввод в эксплуатацию (ст. 55 ГСК РФ).

Расходы, связанные с содержанием ОС, осуществленные до его ввода в эксплуатацию, включаются в первоначальную стоимость ОС и учитываются через механизм начисления амортизации

Между тем получение данного разрешения не свидетельствует однозначно о том, что объект сразу можно использовать в тех целях, для которых он предназначен. Следовательно, говорить о завершении капитальных вложений и принятии к учету ОС преждевременно.

Выданное разрешение на ввод в эксплуатацию объекта недвижимости представляет собой документ, который удостоверяет выполнение его строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство (п. 1 ст. 55 ГСК РФ). Выданное ранее разрешение на строительство (п. 1 ст. 51 ГСК РФ) удостоверяет, что представленная застройщиком проектная документация соответствует градостроительному плану земельного участка.

Таким образом, разрешение на ввод подтверждает лишь то, что участником строительства выполнены все работы, предусмотренные разработанным ранее проектом. Между тем проектно-сметная документация необязательно содержит весь перечень работ, которые необходимо выполнить для того, чтобы объект начал функционировать.

Например, в проектно-сметной документации, на основании которой было получено разрешение на строительство, может быть не предусмотрен комплекс отделочных работ или монтаж оборудования. Допустим, на их выполнение застройщик (он же инвестор) намеревается заключить договор с другим подрядчиком (и не с тем, который возводил само здание) уже после получения разрешения на ввод в эксплуатацию.

Следовательно, и после получения разрешения работы в здании еще могут продолжаться. Затраты на их проведение также должны быть отнесены на увеличение его стоимости. Только после того, как руководство организации-инвестора примет документально оформленное решение о пригодности объекта ОС к эксплуатации, капитальные вложения будут завершены.

К аналогичным выводам пришел и Президиум ВАС РФ. В постановлении от 16.11.10 № ВАС-4451/10 (доведенным до сведения налоговых органов письмом ФНС РФ от 12.08.11 № СА-4-7/13193@) отмечено, что выдаваемое на основании ст. 55 ГСК РФ разрешение на ввод объекта в эксплуатацию само по себе не может рассматриваться в качестве безусловного доказательства, свидетельствующего о доведении строящегося объекта до состояния готовности и возможности его эксплуатации. Этот документ удостоверяет иные характеристики объекта, а именно его соответствие градостроительному плану земельного участка и проектной документации и выполнение строительства согласно разрешению на строительство. При выполнении после получения разрешения на ввод в эксплуатацию отделочных работ для доведения объекта до состояния, пригодного к использованию, основания для квалификации этого объекта в качестве ОС отсутствуют. В дальнейшем такие же выводы были сделаны в определении ВАС РФ от 01.12.11 № ВАС-11429/11 по делу № А27-13785/2010, постановлении АС Северо-Кавказского округа от 22.10.20 № Ф08-8073/2020 по делу № А63-14886/2019 и др.

Финансовое ведомство также согласилось с указанными выводами. Например, в письме Минфина России от 23.07.19 № 03-03-06/1/54727 отмечено, что расходы, связанные с содержанием ОС, осуществленные до его ввода в эксплуатацию, включаются в первоначальную стоимость ОС и учитываются через механизм начисления амортизации ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".
2. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения": приказ Минфина России от 17.09.20 № 204н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".