ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»

**дата заседания**: 19.02.2016

Рекомендация Р-Х/20ХХ- КпР

**«Учет используемых объектов, по которым не завершены существенные затраты**

**и/или не получено разрешение на ввод в эксплуатацию»**

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Пунктами 4 и 21 ПБУ 6/01 предусмотрено, что «*актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:*

*а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;*

*б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;*

*в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;*

*г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.*

*Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета*».

Аналогичные положения содержит IAS 16 (пункты 15 и 16), а именно: «*объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.*

*Себестоимость объекта основных средств включает:*

*(a) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;*

*(b) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;*

*(c) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода*».

При этом в пункте 20 IAS 16 уточнено, что «*включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия*».

В соответствии с российским законодательством, в случаях, предусмотренных ГрК РФ, возможность ввода объекта в эксплуатацию должна быть подтверждена разрешением на ввод объекта в эксплуатацию. В число документов, необходимых для получения указанного разрешения включен Акт приемки законченного строительством объекта[[1]](#footnote-1) (либо иной аналогичный документ).

В то же время, в ряде случаев существует производственная необходимость ввода в эксплуатацию объекта до того, как будут завершены все существенные затраты, предусмотренные проектом, договором подряда и т.д. (далее – незавершенные объекты). Примером такой ситуации может быть ввод в эксплуатацию скважины с момента получения первой тонны нефти при том, что работы по обустройству прилегающей территории в силу технологических причин были перенесены на ближайший климатический сезон.

Также возникают ситуации, когда сложный технически объект основных средств не выведен на предусмотренную проектом мощность в силу необходимости выполнения дальнейших объемов работ, предусмотренных ПСД. Такой объект часто уже может давать некоторый объем готовой продукции, причем не в рамках опытно-промышленной эксплуатации, а в результате его промышленного использования.

Поскольку объект основных средств был включен в производственный процесс, например, производство продукции, выполнение работ или оказание услуг и т.п., амортизационные отчисления по нему должны участвовать в формировании себестоимости указанных продукции, работ, услуг.

Нормы РСБУ и МСФО не уточняют порядок принятия к учету и амортизации эксплуатируемых незавершенных объектов.

В пункте 7 ПБУ 1/08 указано, что: «…*Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности*…».

Таким образом, порядок учета эксплуатируемых незавершенных объектов, является вопросом, требующим разъяснений со стороны бухгалтерского сообщества и детализации в учетной политике организации.

# РЕШЕНИЕ

1. Эксплуатируемые незавершенные объекты капитального строительства учитываются в составе вложений во внеоборотные активы.
2. В бухгалтерской (финансовой) отчетности такие объекты отражаются в составе показателя, детализирующего данные по группе статей «Основные средства».
3. Начало использования объекта в случае отсутствия разрешения на ввод производится на основе решения руководства организации, которое может учитывать следующие факторы:
* Возможность проведения работ по пробной или опытно-промышленной эксплуатации до формализованного ввода объекта в состав ОС после получения разрешения на ввод;
* Период, необходимый на получение разрешения на ввод объекта основных средств;
* Требования законодательства по необходимости консервации объекта основных средств до получения разрешения на ввод.
1. Если есть разумная уверенность, что объект полностью готов к эксплуатации в запланированных целях (в частности, отсутствие разрешения на ввод означает задержку регламентированных процедур выдачи разрешения государственными службами), то необходимо перевести объект в состав основных средств независимо от наличия разрешения на ввод и факта начала эксплуатации объекта. Прием объектов в состав ОС осуществляется независимо от факта наличия/отсутствия разрешения на строительство и (или) разрешения на ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта  и (или) подачи документов на государственную регистрацию прав. Объект строительства считается фактически готовым к использованию, если он приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями Общества. Дата фактической готовности объекта строительства к использованию соответствует либо предшествует дате начала его фактической эксплуатации.
2. При выборе способа учета объекта основных средств организация руководствуется предыдущим опытом, свидетельствующим о причинах отсутствия разрешения на ввод аналогичных объектов основных средств.
3. Амортизация по используемым объектам, учитываемым в составе вложений во внеоборотные активы, начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем фактического начала промышленного использования объекта независимо от наличия разрешений или документов на ввод в эксплуатацию.
4. Амортизация и затраты по текущему обслуживанию незавершенного объекта, промышленная эксплуатация которого началась, относятся на расходы по обычным видам деятельности.

# ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

Нормами ПБУ 6/01 (пункты 4 и 21) предусмотрено, что «*актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:*

*а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;*

*б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;*

*в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;*

*г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.*

*Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета*».

Аналогичные положения содержит IAS 16 (пункты 15 и 16), а именно: «*объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, оценивается по себестоимости.*

*Себестоимость объекта основных средств включает:*

*(a) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;*

*(b) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;*

*(c) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в це-лях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода*».

В пунктах 20 и 55 IAS 16 уточнено, что «*включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия*», при этом «*амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства*».

В некоторых случаях объект способен функционировать до завершения всех работ, однако не отвечать требованиям полного соответствия намерениям руководства. В этом случае необходимо оценить возможность начала эксплуатации объекта, а также необходимость и существенность дальнейших затрат, предусмотренных в проекте, договоре подряда и т.д.

Статья 55 ГрК РФ устанавливает случаи, когда организации необходимо получить разрешение на ввод объекта в эксплуатацию, а также перечень документов, которые требуется в этом случае предоставить:

*«1. Разрешение на ввод объекта в эксплуатацию представляет собой документ, который удостоверяет выполнение строительства, реконструкции объекта капитального строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство, соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства градостроительному плану земельного участка или в случае строительства, реконструкции линейного объекта проекту планировки территории и проекту межевания территории, а также проектной документации.*

*3. Для принятия решения о выдаче разрешения на ввод объекта в эксплуатацию необходимы следующие документы:*

*4) акт приемки объекта капитального строительства (в случае осуществления строительства, реконструкции на основании договора);*

*5) документ, подтверждающий соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства требованиям технических регламентов и подписанный лицом, осуществляющим строительство;*

*6) документ, подтверждающий соответствие параметров построенного, реконструированного объекта капитального строительства проектной документации, в том числе требованиям энергетической эффективности и требованиям оснащенности объекта капитального строительства приборами учета используемых энергетических ресурсов, и подписанный лицом, осуществляющим строительство (лицом, осуществляющим строительство, и застройщиком или техническим заказчиком в случае осуществления строительства, реконструкции на основании договора, а также лицом, осуществляющим строительный контроль, в случае осуществления строительного контроля на основании договора), за исключением случаев осуществления строительства, реконструкции объектов индивидуального жилищного строительства;*

*7) документы, подтверждающие соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства техническим условиям и подписанные представителями организаций, осуществляющих эксплуатацию сетей инженерно-технического обеспечения (при их наличии);*

*9) заключение органа государственного строительного надзора (в случае, если предусмотрено осуществление государственного строительного надзора) о соответствии построенного, реконструированного объекта капитального строительства требованиям технических регламентов и проектной документации, в том числе требованиям энергетической эффективности и требованиям оснащенности объекта капитального строительства приборами учета используемых энергетических ресурсов, заключение федерального государственного экологического надзора в случаях, предусмотренных частью 7 статьи 54 настоящего Кодекса».*

Таким образом, получение разрешения на ввод в эксплуатацию, можно рассматривать как одно из подтверждений готовности объекта к функционированию в запланированных целях.

Однако поскольку данный документ удостоверяет соответствие объекта строительства, в частности, требованиям технических регламентов, энергетической эффективности, техническим условиям эксплуатации сетей инженерно-технического обеспечения, даже при его наличии возможны ситуации, при которых для обеспечения возможности использования объекта в целях, предусмотренных руководством, необходимо провести дополнительные работы, не влияющие на факт получения разрешения.

Пунктом 6 ст. 55 ГрК РФ предусмотрено, что «*основанием для отказа в выдаче разрешения на ввод объекта в эксплуатацию является:*

*1) отсутствие документов, указанных в* [части 3](#Par10) *настоящей статьи;*

*2) несоответствие объекта капитального строительства требованиям градостроительного плана земельного участка или в случае строительства, реконструкции, капитального ремонта линейного объекта требованиям проекта планировки территории и проекта межевания территории;*

*3) несоответствие объекта капитального строительства требованиям, установленным в разрешении на строительство;*

*4) несоответствие параметров построенного, реконструированного объекта капитального строительства проектной документации. Данное основание не применяется в отношении объектов индивидуального жилищного строительства.*

Следовательно, при принятии решения о возможности эксплуатации объекта необходимо, в том числе, учитывать факт возможной задержки выдачи данного документа по административным, а не экономически обоснованным причинам.

Необходимо принять во внимание то, что «*некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта в нужное место и приведения его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Поскольку побочные операции не являются необходимыми для доставки объекта в нужное место и приведения его в состояние, обеспечивающее возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства, доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка и включаются в состав соответствующих статей дохода и расхода*» (п. 21 IAS 16).

*«Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются предприятием главным образом через его использование. Тем не менее, действие других факторов, таких, как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива» (п. 56 IAS 16).* Таким образом, в случае задержки выдачи данного документа по административным причинам, может иметь место факт устаревания объекта при том, что он не приносит экономические выгоды организации.

*«Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов* (п. 10 IAS 2). Таким образом, поскольку объект строительства был включен в производственный процесс, например, в производство продукции, выполнение работ или оказание услуг и т.п., амортизационные отчисления по нему должны участвовать в формировании себестоимости указанных продукции, работ, услуг.

*Пунктом 6 ПБУ 4/99 установлено, что «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету».*

Исходя из принципа приоритета экономического содержания над формой, объекты, по которым не закончены капитальные вложения, но которые используются в производстве, в бухгалтерской (финансовой) отчетности отражаются по строке «Основные средства», либо в качестве отдельного показателя, детализирующего данные по группе статей «Основные средства».

1. Применяется как документ приемки законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда (контрактом). [↑](#footnote-ref-1)