

Временные здания и сооружения как объект бухгалтерского учета

Бекниязова Г.У., кандидат экономических наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации

Аннотация. Статья посвящена методическим и нормативно-правовым вопросам бухгалтерского учета временных сооружений и зданий. Автором уточнена методика учета временных сооружений при строительстве объекта строительства.

Ключевые слова: бухгалтерский учет временных зданий и сооружений; бухгалтерский учет в строительстве; учет застройщика объекта строительства.

Temporary buildings as an object of accounting

Bekniyazova G.U., candidate of economic Sciences, associate Professor the
accounting Department of the Russian University of cooperation

Annotation. The article is devoted to methodological and regulatory accounting of temporary structures and buildings. The author of the refined technique of the account of temporary structures during the construction of the facility construction.

Keywords: accounting temporary buildings; Accounting in construction; Accounting builder construction projects.

Строительство объекта недвижимости начинается с подготовки строительной площадки, отведенной под строительство.

*Строительной площадкой признается территория, отведенная в соответствии с проектом в установленном порядке, для постоянного размещения объекта строительства, а также служб строительно-монтажных организаций и с учетом временного отвода территории, определяемой по

условиям производства работ (п. 1.3 Сборника сметных норм затрат на строительство временных зданий и сооружений ГСН 81-05-01-2001, утвержденного постановлением Госстроя России от 07.05.2001 № 45).

До начала строительного-монтажных работ площадка и опасные зоны работ за ее пределами должны быть огорожены (п. 6.2.8 свода правил «Организация строительства.», утвержденного приказом Минрегиона России от 27.12.2010 № 781).

Также до начала производства СМР должны быть выполнены внутриплощадочные подготовительные работы (п. 6.2.10 СНиП 12-01-2004) — проложены дороги, сооружены склады для хранения материалов, бытовые помещения и другие здания и сооружения, без которых процесс строительства объекта либо крайне затруднен или вообще невозможен.

Эти вспомогательные, по отношению к строящейся (реконструируемой) недвижимости, объекты возводятся на время стройки.

После окончания строительства (либо завершения определенных его этапов) сооружения, необходимость в которых отпала, подлежат разборке (ликвидации, демонтажу).

Специально возводимые или приспособляемые на период строительства производственные, складские, вспомогательные, жилые и общественные здания и сооружения, необходимые для производства строительного-монтажных работ и обслуживания работников строительства именуется временными зданиями и сооружениями (п. 1.1 ГСН 81-05-01-2001).

В свою очередь они подразделяются на титульные и нетитульные (там же).

Титульными временными зданиями признаются вспомогательные объекты, затраты на возведение, содержание и демонтаж которых включены в главу 8 «Временные здания и сооружения» сводного сметного расчета стоимости строительства (п. 4.83 Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-35.2004), утвержденной постановлением Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1).

Нетитульными временными зданиями и сооружениями признаются объекты, затраты на возведение, содержание и демонтаж которых не предусмотрены сводным сметным расчетом. Компенсация этих затрат подрядчику должна быть предусмотрена в составе норм накладных расходов при определении сметной (договорной) стоимости выполненных им строительно-монтажных работ (п. 2 Раздела III Приложения № 6 Методических указаний по определению величины накладных расходов в строительстве, утвержденных постановлением Госстроя России от 12.01.2004 № 6).

К временным титульным зданиям и сооружениям, а также к работам по их возведению могут быть отнесены (приложение № 7 к МДС 81-35.2004):

— временное приспособление вновь построенных постоянных зданий и сооружений для обслуживания работников строительства, восстановление и ремонт их по окончании использования;

— аренда и приспособление существующих помещений с последующей ликвидацией обустройств;

— временное приспособление вновь построенных и существующих постоянных зданий и сооружений для производственных нужд строительства, восстановление и ремонт их по окончании использования;

— перемещение конструкций и деталей производственных, складских, вспомогательных, жилых и общественных контейнерных и сборно-разборных мобильных (инвентарных) зданий и сооружений на строительную площадку, устройство оснований и фундаментов, монтаж с необходимой отделкой, монтаж оборудования, ввод инженерных сетей, создание и благоустройство временных поселков (в том числе вахтовых), разборка и демонтаж, восстановление площадки, перемещение конструкций и деталей на склад;

— амортизационные отчисления (арендная плата), расходы на текущий ремонт мобильных (инвентарных) зданий контейнерного сборно-разборного типа;

— временные материально-технические склады на строительной площадке закрытые (отапливаемые и неотапливаемые) и открытые для хранения материалов, конструкций и оборудования, поступающих для данной стройки;

— временные обустройства (площадки с типом покрытия, установленным проектом организации строительства, платформы и др.) для материалов, изделий, конструкций и оборудования, а также для погрузочно-разгрузочных работ;

— временные производственные мастерские многофункционального назначения (ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные и др.).

— электростанции (для нужд электроснабжения титульных временных зданий и сооружений и освещения территории строительной площадки), трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные, водопроводные, канализационные, калориферные, вентиляторные (приобретение, монтаж и затраты на эксплуатацию) и другие здания (сооружения) временного пользования, включая пусконаладочные работы;

— временные станции для отделочных работ;

— временные установки для очистки и обеззараживания поверхностных источников водоснабжения;

— временные камнедробильно-сортировочные установки, бетонорастворные узлы и установки для приготовления бетона и раствора с обустройствами на территории строительства или передвижные на линейном строительстве;

— временные установки для приготовления грунтов, обработанных органическими и неорганическими вяжущими, временные цементно-бетонные и асфальтобетонные заводы для приготовления бетонных и асфальтобетонных смесей с битумохранилищами и т.п.;

— полигоны для изготовления железобетонных и бетонных изделий и сборных элементов с пропарочными камерами;

— площадки, стенды для укрупнительной и предварительной сборки оборудования;

- звеносборочные базы для сборки звеньев железнодорожного пути;
- здания и обустройства во временных карьерах, кроме дорог;
- временные конторы строительных участков, поездов, строительномонтажных управлений и подобных организаций;
- временные лаборатории для испытаний строительных материалов и изделий на строительных площадках;
- временные гаражи;
- временные сооружения, связанные с противопожарными мероприятиями;
- устройство оснований и фундаментов под машины и механизмы (кроме устройства оснований для обеспечения устойчивой работы сваебойного оборудования при забивке свай и подкрановых путей для грузоподъемных кранов);
- специальные и архитектурно оформленные заборы и ограждения из сборных железобетонных или металлических конструкций;
- устройство и содержание временных железных, автомобильных и землевозных дорог и проездов, проходящих по стройплощадке или трассе, в том числе соединительных участков между притрассовой дорогой и строящимся линейным сооружением, с искусственными сооружениями, эстакадами и переездами. Разборка дорог и проездов;
- устройство временных подвесных дорог и кабель-кранов для перемещения материалов и деталей, а также их разборка;
- устройство и разборка временных коммуникаций для обеспечения электроэнергией, водой, теплом, сетей связи и других коммуникаций, проходящих по стройплощадке.

Указанный перечень временных титульных зданий и сооружений может быть дополнен на основании проекта организации строительства.

На возведение временных зданий и сооружений, как являющихся вспомогательными по отношению к основному объекту строительства, не требуется отдельного разрешения на строительство (подп. 3 п. 17 ст. 51 ГСК

РФ). Кроме того, в состав пакета документов, представляемых для получения разрешения (п. 7 ст. 51 ГСК РФ) в обязательном порядке включается проект организации строительства (подп. 3 «е»), в котором должны содержаться сведения о всех временках, необходимых в процессе строительства.

Не возникает необходимости и в получении разрешения на ввод в эксплуатацию построенных временных зданий и сооружений. Их ввод в эксплуатацию производится на основании решения подрядчика и оформляется актом или записью в журнале работ (п. 6.6.4 СНиП 12-01-2004).

Передача подрядчиком построенных временных титульных зданий и сооружений производится в сроки и на условиях предусмотренных заключенным с заказчиком договором подряда.

Допустим, застройщик является одновременно и техническим заказчиком.

Он самостоятельно заключает договоры со всеми остальными участниками строительства и принимает от них результаты работ в соответствии с условиями договоров.

Если застройщик возводит объект недвижимости, который впоследствии будет принят у него к учету в качестве основного средства, то его можно именовать инвестором, осуществляющим капитальные вложения (п. 2 ст. 4 Закона № 39-ФЗ), и выполняющим одновременно и функции заказчика (п. п. 3 и 5 той же ст. 4 Закона № 39-ФЗ).

Затраты по строительству объекта инвестор должен отражать на балансовом счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если застройщик возводит объект, предназначенный для передачи другим лицам, то он производит готовую продукцию, и затраты по ее изготовлению подлежат отражению на балансовом счете 20 «Основное производство».

Но и в том и в другом случае принятые от подрядчика временные здания и сооружения застройщик (осуществляет ли он капитальные вложения, либо

возводит продукцию, можно ли его признать инвестором или нет) использует в процессе возведения объекта недвижимости.

Таким образом, принятые временные здания и сооружения у застройщика удовлетворяют практически всем признакам объектов основных средств, предусмотренных п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н:

- они предназначены для использования в производстве строительномонтажных работ;

- не предполагается их дальнейшая продажа;

- способны приносить доход.

Но при этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 срок полезного использования актива, признаваемого в регистрах бухгалтерского учета объектом основных средств, не может быть менее 12 месяцев либо операционного цикла, длящегося более 12 месяцев.

Операционным циклом, по нашему мнению, следует признать в данном случае период строительства объекта, для обеспечения которого были построены конкретные временные здания и сооружения.

Если временное здание либо сооружение будет использоваться при последовательном возведении нескольких объектов, например, склад для хранения материалов, то срок его полезного использования превысит длительность операционного цикла.

Если же временное сооружение возводится под какой-либо конкретный объект, допустим, временная опора при реконструкции моста, то срок ее использования будет равен операционному циклу — периоду реконструкции. Следовательно, застройщик имеет право списать стоимость опоры при вводе ее в эксплуатацию, то есть при подписании акта приема-передачи с подрядчиком.

Однако также следует учесть и требования налогового законодательства. Для целей налогообложения прибыли (п. 1 ст. 256 НК РФ) основными

средствами (как частью амортизируемого имущества) признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Чтобы не создавать расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом строительства объекта, по нашему мнению, поступившие временные здания и сооружения со сроком использования менее 12 месяцев следует принимать к учету (как в регистрах бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли) как хозяйственный инвентарь. Стоимость хозяйственного инвентаря будет списываться при его принятии к учету по статье «Стоимость временных зданий и сооружений».

Если срок службы временных зданий и сооружений превышает 12 месяцев, то их следует принять как основное средство, а первоначальную стоимость списывать на затраты по строительству объектов (по статье «Стоимость временных зданий и сооружений») в течение срока службы, через амортизацию.

Срок службы временного здания (сооружения) устанавливают сотрудники ОКСа, принявшие от подрядчика данный объект.

Минфин России (письмо от 13.01.2012 № 03-03-06/1/12) высказал мнение, что вне зависимости от продолжительности строительства срок службы временных зданий и сооружений для целей налогообложения прибыли следует определять, исходя из требований Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Например, склад для временного хранения материалов на строительной площадке возводится на 3 года.

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94, утвержденным постановлением Госстандарта России от 26.12.94 № 359 производственным складам присвоен код 11 0001140.

По Классификации основные средства с этим кодом включены в VII амортизационную группу со сроком полезного использования свыше 15 и до 20 лет включительно.

Следовательно, в регистрах бухгалтерского учета срок полезного использования построенного склад должен быть принят равным 3-м годам (36 месяцам), а для целей налогообложения прибыли — как минимум 15 годам и одному месяцу (181 месяцу).

С месяца, следующего за месяцем начала эксплуатации склада (включения его в состав основных средств) по нему начнет начисляться амортизация, как в регистрах бухгалтерского учета (п. 21 ПБУ 6/01), так и для целей налогообложения прибыли (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Источником начисления амортизации по временным зданиям и сооружениям следует признать затраты по строительству основного объекта — балансовый счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (если строится объект основных средств), либо балансовый счет 20 «Основное производство» (если возводится объект недвижимости, предназначенный для передачи другим лицам).

При начислении амортизации по титульному зданию (сооружению) сумма ее в регистрах бухгалтерского учета будет больше, чем для целей налогообложения прибыли.

Следовательно, и затраты по возведению основного объекта в регистрах бухгалтерского учета, как и его первоначальная стоимость после завершения строительства будет больше.

Это в свою очередь приведет к разнице в начислении амортизации при эксплуатации объекта, либо в сумме прибыли (экономии застройщика) при передаче построенного объекта.

При принятии объекта к учету, как основного средства, он подлежит включению в облагаемую базу по налогу на имущество (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Источником начисления налога, равно как и начисления амортизации по нему, являются затраты по возведению основного объекта (счет 08 или 20).

Таким образом, при разработке проектной документации по объекту и определению размера затрат на его возведение необходимо предусмотреть и

сумму налога на имущество по титульным временкам, срок службы которых превышает 12 месяцев (операционный цикл).

Рассмотрим вышесказанное на условном примере.

Пример 2. Порядок принятия учета временных титульных зданий и сооружений

ООО «Альфа» на принадлежащем ему земельном участке возводит объект производственного назначения. На себя организация взяла также функции технического заказчика (силами своего отдела капитального строительства). Согласно проекту возведение объекта займет 3 года.

В начале строительства от генерального подрядчика принято по акту ограждение строительной площадки (стоимостью 250 000 руб. без учета НДС) и склад для хранения стройматериалов (стоимостью 1 500 000 руб. без учета НДС).

Принятие по акту от подрядчика забора (ограждения) вокруг строительной площадки подлежит отражению записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 250 000 руб. — принято по акту ограждение;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 45 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате подрядчику (250 000 руб. x 18%);

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 45 000 руб. — принят к вычету НДС по СМР, выполненным подрядчиком;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 250 000 руб. — построенное ограждение переведено в состав основных средств.

Инженеры ОКСа приняли решение установить для ограждения срок полезного использования, равный сроку возведения объекта, то есть 3 года.

Следовательно, в регистрах бухгалтерского учета ежемесячно должна начисляться амортизация на сумму 9444 руб. (250 000 руб. : 36 мес.), что будет отражаться записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 02 — 9444 руб.

Согласно ОКОФ оградам (заборам), кроме металлических, присвоен код 12 4540000. По Классификации основных средств такие сооружения включены в IV амортизационную группу со сроком полезного использования свыше 5-ти и до 7-ми лет включительно. То есть для целей налогообложения прибыли срок службы ограждения должен быть признан равным как минимум пяти годам и одному месяцу (61 мес.). Ежемесячная амортизация, таким образом, будет равна 4098 руб. (250 000 руб. : 61 мес.).

Принятие к учету склада для хранения материалов будет отражено записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 1 500 000 руб. — принят по акту склад;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 270 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате подрядчику (1 500 000 руб. x 18%);

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 270 000 руб. — принят к вычету НДС по СМР, выполненным подрядчиком;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 1 500 000 руб. — построенный склад переведен в состав основных средств.

Если срок полезного использования в регистрах бухгалтерского учета установить равным трем годам, то сумма ежемесячной амортизации составит 41 667 руб. (1 500 000 руб. : 36 мес.).

Начисление ее в регистрах бухгалтерского учета будет ежемесячно отражаться записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 02 — 41 667 руб.,

Для целей налогообложения прибыли, как уже говорилось выше, склад с кодом по ОКОФ 11 0001140 включен по Классификации в VII амортизационную группу со сроком полезного использования свыше 15 и до 20 лет включительно.

Если ему установить минимальный срок полезного использования 15 лет и 1 мес. (181 мес.), то сумма ежемесячной амортизации составит 8287 руб. (1 500 000 руб. : 181 мес.).

После того, как надобность в построенном временном здании (сооружении) отпадет, оно подлежит ликвидации (сносу, демонтажу).

Расходы по ликвидации титульных времянок, также включаются в затраты по возведению объекта.

При ликвидации временных зданий и сооружений в распоряжении застройщика останутся материалы, пригодные для дальнейшего использования.

В регистрах бухгалтерского учета они подлежат оприходованию по их текущей рыночной стоимости (п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н).

Для материалов, уже бывших в эксплуатации, текущая рыночная стоимость, по нашему мнению, может быть определена, как цена их возможной продажи с учетом частичной потери качества.

Определить рыночную стоимость таких материалов, должны по нашему мнению, сотрудники служб, занимающихся материально-техническим обеспечением.

В Акте на списание основных средств ОС-4 (форма его утверждена постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7), который составляет комиссия, назначенная приказом (распоряжением) руководителя организации в разделе 3 и должно быть отражено количество и стоимость материальных ценностей, поступивших при ликвидации объекта.

В регистрах бухгалтерского учета поступление этих материалов подлежит отражению записью:

Дебет счета 10 Кредит счета 81 (субсчет «Прочие доходы»).

Для целей налогообложения прибыли данные материалы признаются внереализационными доходами (п. 13 ст. 250 НК РФ), исходя их рыночной стоимости.

Тот есть и в налоговом учете их стоимость следует признать такой же, как в регистрах бухгалтерского учета.

На дату ликвидации, вероятнее всего, срок полезного использования подлежащего ликвидации временного здания (сооружения) в регистрах бухгалтерского учета истечет. Стоимость его в полном размере уже будет перенесена на затраты по возведению основного объекта.

Для целей налогообложения прибыли временка еще не будет полностью амортизирована.

Остаточная стоимость ликвидируемого объекта основных средств (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ) признается внереализационными расходами организации.

В связи с этим у застройщика (инвестора) возникает постоянная разница (п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н). Эта разница повлечет за собой начисление постоянного налогового актива (п. 7 того же ПБУ 185/02).

Рассмотрим вышесказанное на условном примере, продолжив пример 1.

Пример 1. Порядок отражения в учете ликвидации временных зданий и сооружений

ООО «Альфа» на принадлежащем ему земельном участке возводит объект производственного назначения. На себя организация взяла также

функции технического заказчика Силами своего отдела капитального строительства). Согласно проекту возведение объекта должно занять 3 года.

Принятые от генерального подрядчика 3 года назад ограждение и склад решено демонтировать в связи с подготовкой ко вводу в эксплуатацию построенного объекта.

Затраты на ликвидацию ограждения составили 59 000 руб., в том числе 9000 руб. налога на добавленную стоимость, на демонтаж склада — 177 000 руб., в том числе 27 000 руб. НДС.

При этом было оприходовано материалов, пригодных к дальнейшему использованию, на сумму 70 000 руб., (15 000 руб. — по ограждению, и 55 000 руб. — по складу).

Ликвидация ограждения в регистрах бухгалтерского учета будет отражена записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 50 000 руб. — приняты от подрядчика работы по демонтажу ограждения;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 9000 руб. — отражена сумма НДС по работам по выполненным подрядчиком работам;

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 9000 руб. — НДС по выполненным подрядчиком работам принят к вычету;

Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 15 000 руб. — оприходованы пригодные к использованию материалы, оставшиеся после демонтажа ограждения;

Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01 — 250 000 руб. — списана первоначальная стоимость демонтированного ограждения;

Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 250 000 руб. — списана амортизация по демонтированному ограждению.

Для целей налогообложения прибыли, исходя из условий примера 5.5.1, за 36 мес. эксплуатации ограждения было начислено амортизации на сумму 147 528 руб. (4098 руб. x 36 мес.).

Следовательно, на внереализационные расходы надлежит списать 102 472 руб. (250 000 руб. – 147 528 руб.) остаточной стоимости ограждения, что влечет возникновение постоянной налоговой разницы.

От нее следует начислить постоянный налоговый актив на сумму 40 494 руб. (102 472 руб. x 20%) и отразить его записью:

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 99 — 40 494 руб.

Снос склада будет отражен записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 150 000 руб. — приняты от подрядчика работы по сносу склада;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 9000 руб. — отражена сумма НДС по работам по выполненным подрядчиком работам;

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 9000 руб. — НДС по выполненным подрядчиком работам принят к вычету;

Дебет счета 10 Кредит счета 91 (субсчет «Прочие доходы») — 55 000 руб. — оприходованы пригодные к использованию материалы, оставшиеся после сноса склада;

Дебет счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») Кредит счета 01 — 1 500 000 руб. — списана первоначальная стоимость снесенного склада;

Дебет счета 02 Кредит счета 01 (субсчет «Выбытие основных средств») — 1 500 000 руб. — списана амортизация по снесенному складу.

Для целей налогообложения прибыли амортизация по складу была начислена в размере 298 332 руб. (8287 руб. x 36 мес.), а остаточная его стоимость, признаваемая внереализационными расходами будет равна 1 201 668 руб. (1 500 000 руб. – 298 332 руб.).

Постоянный налоговый актив будет начислен записью:

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») Кредит счета 99 — 240 334 руб. (1 201 668 руб. x 20%).

Если строго руководствоваться требованиями ПБУ 18/02, то возникшие разницы следует признать на постоянными, а вычитаемыми временными.

Первоначальная стоимость построенного объекта для целей налогообложения прибыли будет на 1 304 140 руб. (102 472 руб. + 1 201 668 руб.) меньше, чем в регистрах бухгалтерского учета. Следовательно, и амортизация в налоговом учете также будет меньше. Допустим, если построенный объект будет включен в X-ю амортизационную группу и ему будет установлен срок службы 40 лет (480 мес.), то разница в начислении амортизации будет составлять 2717 руб. (1 304 140 руб. : 480 мес.). И проще будет, по нашему мнению, при начислении амортизации признавать эту разницу постоянной, а не погашением начисленной ранее вычитаемой временной.

В рассмотренных примерах мы придерживались мнения финансового ведомства (упоминавшееся выше письмо от 13.01.2012 № 03-03-06/1/12). согласно ему для целей налогообложения прибыли, хотя здание (сооружение) возводится на конкретный (известный заранее) срок, по истечении которого подлежит ликвидации, срок службы должен быть определен в соответствии с Классификацией, где он, в подавляющем большинстве, значительно больше.

Это приносит некоторый экономический эффект — на затраты по возведению основного объекта переносятся меньшие суммы, первоначальная стоимость его, следовательно, также будет меньше. Кроме того, недоамортизированная часть временки уменьшает налогооблагаемую прибыль на дату ликвидации, а не через механизм амортизации (если застройщик является инвестором — возводит объект основных средств).

Однако этот сиюминутный экономический эффект оборачивается повышением трудоемкости учета, как в периоде возведения объекта, так и при дальнейшем его использовании.

Поэтому, по нашему мнению, не будет большим нарушением, если застройщик примет решение об установлении срока полезного использования временного здания (сооружения) одинаковым, как в регистрах бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли — исходя из срока использования титульной временки. При этом в периоде эксплуатации временного здания (сооружения) не произойдет уменьшения налогооблагаемой прибыли застройщика (инвестора).

Поступить наоборот — и в регистрах бухгалтерского учета определить срок службы временного здания согласно Классификации — уменьшить величину затрат на строительство объекта. А это приведет к занижению базы при начислении налога на прибыль в будущем, при вводе объекта в эксплуатацию и принятии его к учету в качестве объекта основных средств.

Временные титульные здания и сооружения

Кроме возведения титульных временок застройщик может в процессе возведения объекта использовать и передвижные здания и сооружения. Их можно как приобрести в собственность, так и арендовать на время строительства.

В настоящее время, например, для использования в качестве управленческих и бытовых помещений чаще всего используют так называемые блок-модули (модуль-контейнеры, блок-контейнеры) отечественного либо импортного производства.

Такой блок-модуль представляет собой сборную конструкцию на основе металлического каркаса, который может быть оборудован в качестве жилого помещения для проживания рабочих, конторы, поста охраны и т.д.

Несколько блок-модулей легко монтируются в единое одно-двухэтажное здание и используются как общежитие, управленческое помещение, мастерскую.

После разборки такого временного помещения каждый из блок-модулей может быть вновь использован самостоятельно, смонтирован в новое здание (на другой площадке), помещен на склад до лучших времен, продан и т. д.

Стоимость блок-модуля колеблется от 50 до 250 тыс. руб., срок полезного использования по техническим документам производителей — до 15 лет.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1, сборно-разборные и передвижные здания относятся к пятой амортизационной группе (со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно).

При приобретении партии блок-модулей застройщик далеко не всегда может однозначно знать, как они будут использоваться — какие конкретно будут установлены индивидуально — под контору, помещение контрольно-

пропускного пункта и пр., а из каких будет смонтировано общежитие, столовая и т. д.

В связи с этим оптимально, по нашему мнению, каждый модуль принимать к учету как отдельный инвентарный объект (самостоятельный объект основных средств).

Срок полезного использования, так как блок-модуль, по сути, является сооружением, так сказать, многоразового использования, как в регистрах бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли следует установить в соответствии с Классификацией — от 85 мес. до 120 мес.

На площадке некоторые из модулей будет использоваться поштучно, а из некоторых будут смонтированы более обширные помещения. Они представляют собой новые основные средства, созданные (смонтированные) на время проведения строительства основного объекта. Срок службы этих времянок, вероятнее всего, будет значительно меньше, чем срок полезного использования, установленный при приобретении блок-модулей.

Уменьшить его, в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 (п. 1 ст. 258 НК РФ), по нашему мнению, не представляется возможным. Ведь срок использования можно пересмотреть (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) при модернизации (реконструкции) объекта. Здесь же речь идет о монтаже на едином фундаменте нескольких одинаковых объектов, который после разборки данного сооружения не теряют своих физических свойств и могут вновь использоваться как поодиночке, так и в сборе (в любой другой конфигурации).

По нашему мнению, можно воспользоваться требованиями п. 6 ПБУ 6/01: если несколько частей объекта имеют разные сроки полезного использования, то каждая такая часть может быть принята к учету как отдельный инвентарный объект. Таким образом, после сборки (монтажа) из нескольких блок-модулей нового здания (объекта) к учету застройщик должен принять еще один объект основных средств — затраты на монтаж этого здания со сроком полезного

использования, равным сроку нахождения его на площадке (до момента демонтажа).

Рассмотрим вышесказанное на условном примере:

Пример 3. Порядок принятия к учету приобретенных блок-модулей

ООО «Альфа» на принадлежащем ему земельном участке возводит объект производственного назначения. На себя организация взяла также функции технического заказчика (силами своего отдела капитального строительства). Согласно проекту возведение объекта займет 3 года.

Для обеспечения строительства были приобретены 10 блок-модулей, стоимостью 283 200 руб. каждый, в том числе НДС 43 200 руб.

Из восьми модулей смонтировано бытовое помещение, а два — установлены индивидуально.

Затраты на монтаж бытового помещения силами подрядчика составили 106 200 руб., в том числе НДС 16 200 руб.

Приобретение блок-модулей надлежит отразить записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 2 400 000 руб. — отражено приобретение блок-модулей $[(243\ 200\ \text{руб.} - 43\ 200\ \text{руб.}) \times 10]$;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 432 000 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате продавцу блок-модулей $(43\ 200\ \text{руб.} \times 10)$;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 2 400 000 руб. — приняты к учету приобретенные объекты основных средств;

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 432 000 руб. — НДС по приобретенным основным средствам принят к вычету.

И допустим, что блок-модулям установлен срок службы в 10 лет.

С месяца, следующего за месяцем принятия их к учету, начнется начисление амортизации в сумме 2000 руб. $(240\ 000\ \text{руб.} : 120\ \text{мес.})$ по каждому.

Монтаж бытового помещения из восьми блок-модулей должен быть отражен записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — 90 000 руб. — отражен монтаж бытового помещения силами подрядчика (106 200 руб. – 16 200руб.);

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — 16 200 руб. — отражена сумма налога на добавленную стоимость по принятым работам;

Дебет счета 01 Кредит счета 08 — 90 000 руб. — принят к учету возведенный объект основных средств;

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — 16 200 руб. — НДС по возведенному объекту принят к вычету.

Срок службы этого объекта, по нашему мнению, оптимально установить, как в регистрах бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения прибыли, равным 3-м годам, времени его использования на строительной площадке.

Таким образом, застройщик будет иметь десять объектов (блок-модулей) со сроком полезного использования 10 лет стоимостью 240 000 руб. за единицу и одиннадцатый — площадку (фундамент) под установку восьми из них со сроком полезного использования 3 года и стоимостью 90 000 руб.

После окончания строительства объекта бытовое помещение демонтируется, при этом расходы на демонтаж подлежат включению в затраты по возведению основного объекта. И застройщика на балансе продолжают числиться 10 объектов основных средств первоначальной стоимостью 240 000 руб. и оставшимся сроком полезного использования 7 лет.

Они могут быть перевезены на другую строительную площадку, проданы, использованы застройщиком в каких-либо других целях.

Библиографический список

1. Сборник сметных норм затрат на строительство временных зданий и сооружений ГСН 81-05-01-2001, утвержденного постановлением Госстроя России от 07.05.2001 № 45).

2. Методика определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации (МДС 81-35.2004), утвержденной постановлением Госстроя России от 05.03.2004 № 15/1).

3. Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве, утвержденных постановлением Госстроя России от 12.01.2004 № 6)

4. Свод правил «Организация строительства.», утвержденного приказом Минрегиона России от 27.12.2010 № 781)

5. Адамов Н.А., Пенчукова Т.А. Особенности учета материалов в строительных организациях // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 7. С. 3-8.

6. Адамов Н.А., Амучиева Г.А. Бухгалтерский учет в строительстве // учебное пособие для студентов специальности: «Менеджмент организации» – 080507, специализаций «Управление проектом», «Управление бизнесом в строительстве» / Н. А. Адамов, Г. А. Амучиева; Государственный университет управления. Москва, 2004.

7. Адамов Н.А. Учет и контроль в строительстве. Москва, 2005.

8. Финансовый менеджмент: учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп // Под общей редакцией Н.А. Адамова. – М.: ЗАО ИД «Экономическая газета», 2012. – 792 с.

9. Бекниязова Г.У. Теоретические основы и взаимосвязь финансового и управленческого учета в организациях потребительской кооперации // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2012. № 6. С. 19-22.

10. Чижова Л.П., Адамов Н.А. Финансовые источники инвестиционно-строительной деятельности инвестора (застройщика) // Российский экономический интернет-журнал. 2012. № 3. С. 308-316.