

Особенности бухгалтерского учета зданий и сооружений

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов, просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. Особенности бухгалтерского учета зданий и сооружений\ Бухучет в строительных организациях.2013. №11. с.6-12.

Учет основных средств представляет собой самый большой раздел бухгалтерского учета. Несмотря на его детальную регламентацию, наличие большого количества комментариев и инструкций, вопросов у практикующихся бухгалтеров меньше не становится.

Одним из моментов, порождающих большое количество проблем, является учет зданий и сооружений. Сложности их учета предопределены следующими факторами:

- Сложностью формирования первоначальной учетной стоимости (себестоимости) объекта, вызываемой неправильной классификацией затрат на приобретение или возведение;

- Необоснованностью выбора срока полезного использования при принятии объекта к бухгалтерскому учету, и, как следствие, некорректность начисления амортизации;

- Неправильностью определения вида объекта, приводящего к отнесению сумм начисленной амортизации не на те счета учета затрат, к неправильному формированию себестоимости продукции, работ услуг, к ошибочным калькуляциям;

- Значительному завышению (занижению) сумм налога а имущество организаций, возникающих в следствии неправильного определения остаточной стоимости;

- Неправильном присвоении инвентаризационных номеров, а именно, объединением объектов, имеющих различные сроки полезного использования в один инвентарный объект, или, наоборот, невключением в состав объекта технологически неотделимых частей, которые ошибочно признаются самостоятельными инвентарными объектами.

Помимо бухгалтерских сложностей, вызывающих профессиональные трудности, бухгалтеру приходится сталкиваться и с юридическим вакуумом, имеющим место вокруг рассматриваемого вопроса. В частности, на сегодняшний день, отсутствует четкое и законодательное определение таких терминов как здание, строение и сооружение. В законодательстве все подобные объекты объединены одним словом - недвижимость, которая, в соответствии со статьей 130

Гражданского кодекса РФ определяется как объекты, прочно связанные с землей и перемещение которых без нанесения несоразмерного ущерба невозможно. Между тем, в других законодательных и нормативных документах, например в Градостроительном кодексе РФ, термины здание, строение и сооружение используются в самостоятельных значениях, без применения объединительной терминологии. Подобная терминологическая неразбериха, в купе с отсутствием у бухгалтеров компаний знаний строительной технологии и непонимание ими функциональных особенностей объектов, также приводят к профессиональным ошибкам.

В отсутствии законодательных актов для определения объектов учета воспользуемся строительными нормативными документами. Так, одно из рассматриваемых нами определений приводится в разделе 4 Приложения "А" к СНиП 10-01-94, согласно которому под **зданием** понимается наземное строительное сооружение с помещениями для проживания и (или) деятельности людей, размещения производств, хранения продукции или содержания животных. Под **сооружением**, на основании того же документа, понимается единичный конечный результат строительной деятельности, предназначенный для осуществления определенных потребительских функций. Термин "**строение**" является больше филологической единицей, не применяемой в нормативных строительных документах, а потому нами в настоящей статье не используемой.

Особенности учета зданий.

Учитывая все вышеизложенное, границей между понятиями здания и сооружения должен служить факт постоянного или временного присутствия внутри возведенного объекта человека либо животного. Из этого следует важный вывод. При принятии к бухгалтерскому учету приобретенного или возведенного здания необходимо быть готовым к расходам на обеспечение нормальных условий жизнедеятельности человека внутри рассматриваемого объекта. Это обеспечивается устройством систем отопления и вентиляции, водоснабжения и водоотведения, лифтов и эскалаторов, а также иных необходимых коммуникаций и агрегатов.

В бухгалтерской практике часто возникает вопрос о порядке учета рассматриваемых систем. С одной стороны, подобные конструкции являются неотъемлемыми частями здания. Их монтаж осуществляется в процессе строительства, а стоимость первоначально рассчитывается в локальном сметном расчете, являющимся частью общей проектно-сметной документации на строительство объекта. Фундамент рассматриваемых систем часто сочленен с основным фундаментом здания. Данный взгляд подтверждается Общероссийским классификатором основных фондов ОК-013-94. В соответствии с ним, в состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, как-то: система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании); внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного назна-

чения, подъемники и лифты. На основании этого все коммуникаций в самостоятельный инвентарный объект не выделяют, и стоимость их монтажа включают в себестоимость строительства здания. Таким образом, признавая инженерные системы в составе здания, затраты на их монтаж и наладку участвуют составными частями в начислении амортизации по всему возведенному объекту и расчете налога на имущество организаций.

С точки зрения бухгалтерского учета аккумулярование затрат на сооружение рассматриваемых объектов происходит с использованием счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на отдельном субсчете, открываемом для формирования четной стоимости строительства здания. В соответствии Планом счетов для учета данных операций предназначен субсчет 3 "строительство объектов основных средств".

Д08/3 – К62 – учтена стоимость принятых строительно-монтажных работ.

Существует и противоположная точка зрения. По ней, монтаж систем жизнеобеспечения представляет собой процесс создания самостоятельного объекта основных средств. В защиту подобной теории можно привести следующие аргументы. Процесс монтажа коммуникаций представляет собой самостоятельный объем работ, выполняемый подрядчиками и передаваемый заказчику по отдельному акту КС-2. Учитывая наличие самостоятельных локальных сметных расчетов на монтаж каждой системы, доходы и расходы по нему представляется возможным определить с достаточной точностью. Следовательно, данные работы можно рассматривать как отдельные этапы строительства, подразумевающих автономность еще на стадии проектирования. Так же, данные коммуникации отвечают всем критериям объектов основных средств, определяемым ПБУ-6 "Учет основных средств", а именно, служат для целей управления предприятием, способны приносить экономические выгоды их владельцу, служат более года и не предполагаемы к последующей продаже.

Нельзя объединять в один инвентарный объект составные части, имеющие разные сроки полезного использования, что требует от бухгалтеров пункт 6 того же ПБУ-6. Подобную точку зрения, например, изложил Минфин в своем письме от 26.06.2006г. № 03-06-01-04/136, подписанного директором департамента налоговой и таможенно-тарифной политики М.А. Моториным. "В состав объекта недвижимого имущества необходимо включать учитываемые как отдельный инвентарный объект такие объекты основных средств, как лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания и прочее". Таким образом, Минфин РФ разделяет точку зрения, что коммуникации внутри здания учитываются как самостоятельные инвентарные объекты. В подтверждение подобной позиции можно привести факт упоминания, например, лифтов по коду 14 2915030 и канализации по коду 12 4527372 в Классификаторе основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденных Постановлением Правительства РФ.

При использовании подобного подхода учет затрат по каждому виду коммуникаций рекомендуется необходимо вести с использованием субсчета 4 "при-

обретение объектов основных средств", открываемых к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Д08/4-1 – К62 – учтена стоимость принятых монтажных работ по системе канализации;

Д08/4-2 – К62 – учтена стоимость принятых монтажных работ по лифтовому оборудованию;

Подобный дифференцированный подход необходимо применять в случае дооборудования здания инженерными коммуникациями, монтируемыми после окончания строительства в целом. Так, при монтаже охранной сигнализации или системы видеонаблюдения, монтируемых в целях обеспечения безопасности, учет затрат организуется в разрезе каждой монтируемой коммуникации, в дальнейшем с составлением самостоятельных актов на ввод в эксплуатацию и с присвоением отдельных инвентарных номеров.

Вместе с тем, последователи "котлового" учета затрат рассматривают подобное дооборудование и дооснащение ранее введенного в эксплуатацию здания как его реконструкцию или модернизацию. Аргументируется подобный подход улучшением технических характеристик здания. При подобном взгляде в бухгалтерском учете делаются проводки:

Д08/3 – К62 – учтена стоимость принятых монтажных работ, выполненных в рамках реконструкции и модернизации;

Д01 – К08/3- стоимость затрат отнесена на увеличение учетной стоимости здания.

По мнению автора, подобный подход не совсем корректен. В соответствии со статьей 1 Градостроительного Кодекса РФ под реконструкцией понимается изменение параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей (этажность), площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения. С точки зрения налогового законодательства, этот же термин определен как переустройство существующих объектов недвижимости, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции. Из анализа законодательных актов можно сделать вывод, что дооснащение здания дополнительными коммуникациями, ранее не предусмотренных в проектной документации на строительство, не увеличивает технических параметров здания, не приводит к архитектурным перепланировкам и не может рассматриваться как его реконструкцией или модернизацией.

Особенности учета сооружений

В отличие от зданий, предназначенных для людей и с архитектурной точки зрения являющих собой точечную застройку в соответствии с планом застройки, сооружения обладают многими специфическими отличиями. Такими, например, как:

- Осуществление технологических и производственных функций с минимальным участием человека;
- Минимальные площади, предназначенные для людей – исключительно обслуживающего персонала;
- Представление собой огромных архитектурных форм и занятие земельных участков соответствующих размеров;
- Часто линейная протяженность (мосты, тоннели, сооружения связи);
- Вероятность функционирования в условиях агрессивной среды;
- Могут являться объектами повышенной опасности;
- Возможность существования в подземной форме, ниже уровня земли; с наличием примыкающих объектов (переходов, коллекторов, воздуховодов и т.д.), в то время как здания по определению могут быть только надземными;
- Местонахождение в труднодоступных или непроходимых местах;
- В некоторых случаях наличие грифа секретности, обязательность внутренней и внешней охраны;
- Необходимость ведения постоянного мониторинга технического состояния с целью выявления отклонений от штатного функционирования, проведение периодических регламентных работ для обеспечения бесперебойной эксплуатации.

Сложность учета сооружений также состоит во множественности составляющих элементов, представляющих с основным сооружением единое целое. Данный конгломерат может являться как технологическим, так и территориальным. Технологическое объединение представляет собой выполнение разными объектами одной функции, участие в одном технологическом процессе. При этом, как правило, подобные объекты располагаются в непосредственной близости, что и вызывает трудности с классификацией их как самостоятельных инвентарных номеров. В качестве примера можно привести цепь бункеров, соединенных проходными галереями. Территориальное объединение – это эксплуатация нескольких сооружений для единой цели. Примером территориального объединения может служить военный полигон, состоящий из различных сооружений, объединенных общим управлением, общими задачами.

При использовании схемы технологического объединения многочисленность вопросов вызывает учет оборудования.

Ситуация 1: В соответствии с конструкцией радиопередаточной вышки (инженерное сооружение) предусмотрен подъемник для доставки персонала на высоту при проведении регламентных и ремонтных работ. Перед началом эксплуатации данного подъемника необходимо проведение испытаний, а также регистрация в органах Ростехнадзора. Стоимость приобретенного подъемника составила 2,5 млн.руб., стоимость его монтажа составляет 600 тыс. руб., за испытания специализированной организации уплачено 50 тыс., государственная пошлина за регистрацию подъемного механизма составляет 2 тыс. руб. Для облегчения понимания примера стандартные проводки по учету денежных средств и НДС опущены.

Д07 –К60/поставщики – 2,5 млн.- оприходовано оборудование (подъемник), предполагаемое для монтажа, на основании накладной поставщика;

Д08/4 – К07 – 2,5 млн. – передано оборудование подрядной организации для производства монтажных работ;

Д08/4-К60/подрядчики – 600 тыс. – приняты услуги подрядной организации по монтажу подъемника на основании КС-2;

Д08/4 – К76 – 50 тыс. – учтены услуги по испытаниям смонтированного подъемника, на основании Акта прима выполненных работ;

Д08/4 – К 76- 2 тыс. – учтен размер государственной пошлины за регистрацию подъемного механизма.

В рассматриваемом примере все затраты по приобретению, монтажу и вводу в эксплуатацию подъемника учитываются на дебете счета 08/4 "Строительство объектов основных средств". В последующем сумма 3,152 млн. руб. будет включена в учетную стоимость вышки и переведена проводкой Д 01 – К08/4 на счет "Основные средства".

Подобный подход связан с тем, что данное оборудование (подъемник) является конструктивно неотделимым от основного объекта, в данном примере радиопередаточной вышки. Подобная неотделимость является технологическим объединением. Несмотря на то, что в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК-013-94 подъемные механизмы имеют самостоятельный код, в рассматриваемом нами примере они в отдельный вид основного средства не выделяются. И если при осуществлении учета зданий с подобным подходом можно поспорить, то при учете сооружений споры и сомнения абсолютны беспочвенны.

Если же возводимое сооружение является только оболочкой для размещения оборудования, которое будет производиться по окончании процесса возведения сооружения или сдачи заказчику его отдельных частей, то мы уже имеем оборудование как объект самостоятельного учета. При этом стоимость оборудование в учетную стоимость сооружения не включается, а учитывается по общему правилу учета основных средств в соответствии с ПБУ-6.

Как уже отмечалось выше, одной из основных и часто встречающихся характеристик сооружений является наличие прилегающего земельного участка. Его назначение может быть самым разнообразным – от охранной зоны до создания зоны отчуждения вокруг объекта. Поэтому у собственников сооружений почти всегда будет возникать необходимость учета затрат на обустройство прилегающей территории.

Вопросы благоустройства земельного участка, прилегающего к зданиям, могут решаться дифференцировано, в зависимости от ситуации и назначения здания. Например, может иметь место строительство объекта, при котором территория входит составной частью проекта и являет собой его неотъемлемую часть. Например, при возведении жилых домов предусматривается минимальное облагораживание территории и выполнение компенсационного озеленения утраченной в процессе строительства растительности, при строительстве детских садов необходима облагораживание территории для прогулок детей и т.д.. Возможен вариант несения затрат на природные объекты собственником земельного участка по собственной инициативе с эстетическими или иными целями. В этом случае высадка зеленых насаждений и создание малых архитектурных форм не

представляет собой объекта, участвующего в хозяйственной деятельности и способного приносить прибыль, но при этом является объектом учета.

Решение вопроса затрат на территорию, прилегающую к сооружениям, осуществляется намного проще. Здесь земельный участок не служит санитарным или эстетическим целям. Единственным назначением земельного участка является размещение инфраструктуры, обслуживающей сооружение. Такие как внутренние дороги, освещение, ограждения, крытые галереи для прохода персонала и т.д. Даже оборудование курилки на территории подобных объектов происходит не абы где, а только в местах, специально рассчитанных и указанных на плане застройки, максимально удаленных от взыво и пожаробезопасных объектов, а многолетние насаждения могут служить целям маскировки. Любой объект, располагаемый на территории, необходимо рассматривать как самостоятельное основное средство.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ [Электрон.ресурс]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.
2. Градостроительный кодекс РФ [Электрон.ресурс]. – Режим доступа:<http://www.consultant.ru>.