

ББК 65.223 (2Рос)
УДК 33.07 (С1)
А 28

Н.А. АДАМОВ, Т.А. ПЕНЧУКОВА

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИ ИЗМЕНЕНИИ НАЗНАЧЕНИЯ ОБЪЕКТА НЕДВИЖИМОСТИ

Довольно часто встречается ситуация, что между намерением (принятием решения) продать объект и появлением покупателя, готового его купить, проходит довольно значительный промежуток времени. И все это время недвижимость простаивает, не только не принося дохода собственнику, но еще и требуя затрат на свое содержание.

Возникает вопрос: если на выставленное для продажи помещение покупатель не находится, то сколько оно может простоять пустующим? А простоять оно может до той поры, пока руководство организации-застройщика не решит, что понесенные затраты на возведение и содержание данного объекта могут превысить ожидаемый к получению доход от его продажи. Помещение, изначально предназначенное для продажи (готовая продукция) должно стать имуществом, эксплуатируемым в течение длительного периода времени и приносящим (прямо или косвенно) доход. Если же этого не происходит (дохода от объекта нет, а есть только расходы на содержание), то принимается решение о переводе недвижимости из оборотных активов во внеоборотные — из готовой продукции в основные средства.

Если это нежилое (офисное) помещение, то можно рассадить в нем своих сотрудников или сдавать его в аренду другим организациям.

Ежели это квартира, то ее можно использовать как служебную. Например, размещать там работников, приезжающих на время из других регионов, что может обойтись дешевле, чем гостиница. Квартиру также можно сдавать в аренду (в наем).

Для этого должен быть издан соответствующий организационно-распорядительный документ (приказ, распоряжение и т. п.), в соответствии с которым помещение должно быть признано объектом основных средств.

На основании этого распоряжения готовая продукция переводится в состав капитальных вложений, точнее, в состав вложений во внеоборотные активы, что в регистрах бухгалтерского учета отражается соответствующей записью (Дебет счета 08 Кредит счета 43).

Далее все зависит от того, в каком виде находится помещение. Можно ли его сразу использовать для предназначенных целей, либо надо еще произвести затраты по доведению его до состояния, при котором оно будет пригодно к использованию.

Чаще всего построенные застройщиком и предназначенные для продажи помещения (как нежилые, так и жилые) представляют собой голые коробки (иногда даже с неоштукатуренными стенами) с выведенными коммуникациями.

Часть ремонтно-строительных работ, проводимых застройщиком после получения разрешения на ввод в эксплуатацию, в некоторых случаях можно признать капитальными вложениями, с отнесением их на увеличение первоначальной стоимости объекта, а затраты по ремонту отнести на текущие расходы. Это, по большому счету, зависит только от решения руководства.

Но в рассматриваемом случае ремонт помещения, точнее доведение его до состояния, в котором оно пригодно для дальнейшего использования, признать текущими расходами налоговая инспекция не позволит. Так что ввести этот объект в состав основных средств до проведения ремонта, вероятнее всего, не получится.

Налоговики при проверке документов на проведенный ремонт легко отличат замену напольного покрытия от его настилки (а там еще будет и устройство стяжки), замену межкомнатных дверей от их установки, и т. д.

Поэтому проведение ремонта в таком помещении, как уже говорилось выше, следует признать доведением до состояния, в котором оно пригодно для дальнейшего использования. Следовательно, по п. 1 ст. 257 НК РФ, придется включить эти затраты в первоначальную стоимость офиса для целей налогообложения прибыли. Равным образом (п. 8 ПБУ 6/01) затраты по достройке объекта увеличат его первоначальную стоимость и в регистрах бухгалтерского учета.

Затраты по достройке объекта (доведению его до состояния, в котором он пригоден к эксплуатации), надлежит отразить записями:

Дебет счета 08 Кредит счета 60 — отражена стоимость работ, выполненных подрядной организацией по достройке объекта недвижимости.

Дебет счета 19 Кредит счета 60 — отражена сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная подрядчиком;

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») Кредит счета 19 — сумма налога по выполненным подрядчиком работам принята к вычету.

После завершения работ руководство застройщика (которого в данной ситуации вполне корректно именовать инвестором, осуществившим капитальные вложения) вправе признать данный объект недвижимости пригодным к эксплуатации в производственных либо управленческих целях, или для сдачи в аренду.

Для принятия объекта к учету в качестве основного средства необходимо оформить в одном экземпляре и утвердить Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1), утвержденный постановлением Госкомстата России от 21.01.2003. № 7. Хотя объект и является недвижимостью, все-таки, по нашему мнению, нужно применить в этом случае ОС-1, а не ОС-1а, которая применяется для принятия к учету зданий либо сооружений, то есть отдельно стоящих объектов недвижимости, а не помещений, расположенных внутри них. ОС-1а следует использовать только в том случае, если в состав основных средств переводится приобретенное или построенное здание целиком.

Дата утверждения руководством формы ОС-1 и будет являться основанием для перевода данного помещения в состав основных средств, что отразится записью: Дебет счета 01, Кредит счета 08.

Также на дату утверждения ОС-1 бухгалтерия инвестора должна еще будет оформить на новое основное средство инвентарную карточку по форме № ОС-6.

Если объект предназначен для сдачи в аренду, то принятие его к учету (как доходных вложений в материальные ценности) должно быть оформлено записью: Дебет счета 03, Кредит 08.

Понесенные за время простоя объекта затраты (коммунальные платежи), учтенные на счете 44 (если они не списывались ежемесячно), необходимо списать на текущие расходы организации проводкой: Дебет счета 90 (субсчет «Себестоимость продаж»), Кредит счета 44.

Также обращаем внимание, что с момента принятия к учету помещения как объекта основных средств его стоимость, сформированная по данным бухгалтерского учета, включается в базу по налогу на имущество (ст. 374 НК РФ).

Застройщик мог сам принимать участие в выполнении строительно-монтажных работ при возведении здания в целом, равно как и в достройке объекта, переводимого в состав основных средств. В этом случае выполнение строительно-монтажных работ по данному объекту подлежит включению в облагаемую базу по НДС (подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Нелишним будет отметить, что при возведении объекта недвижимости, изначально предназначенного для продажи (возмездной передаче другим лицам) затраты застройщика по самостоятельному выполнению строительно-монтажных работ не подлежат включению в базу по НДС (п. 13 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения, утвержденных приказом Росстата от 24.10.2011 № 435; постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2010. № 3309/10).

Застройщик в этом случае только после того, как он принял решение о переводе объекта недвижимости (одного или нескольких помещений в возведенном здании) в состав основных средств, становится обязанным исчислить НДС согласно подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ от объема строительно-монтажных работ по строительству конкретного объекта (объектов) — одного или нескольких помещений в возведенном здании.

Раздельного учета по строительству помещений, предназначенных для продажи, и помещений, предназначенных для себя, застройщик, естественно, не вел и вести не мог. На стадии строительства у него не было и не могло быть информации о том, какие конкретно помещения он оставит за собой в связи с отсутствием на них спроса со стороны покупателей.

Базу для начисления налога на добавленную стоимость (с одновременным принятием его к вычету) — затраты на выполнение СМР собственными силами — застройщик вправе определить самостоятельно.

По нашему мнению, оптимально будет ее исчислить исходя из удельного веса площади объекта, переведенного в состав основных средств, в общей площади здания.

Пример. Порядок отражения в учете затрат на возведение объекта недвижимости, переводимого в состав основных средств

ООО «Омега» возводит объект недвижимости, изначально предназначенный для продажи как привлеченными, так и собственными силами. Вся сумма затрат на строительство составила 300 000 000 руб., из них собственными силами выполнено СМР на 70 000 000 руб.

После получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию он был разделен на 50 отдельных объектов недвижимости площадью 200 кв. м. каждый.

49 объектов были проданы другим лицам по договорам купли-продажи. Один — переведен в состав основных средств.

Затраты на возведение здания в регистрах бухгалтерского учета ООО «Омега» были отражены записями: Дебет счета 20, Кредит счетов 60, 10, 70, 69 и др. — 300 000 000 руб.

Принятие к учету готовой продукции будет отражено проводками: Дебет счета 43, Кредит счета 20 — 300 000 000 руб.

Затраты на возведение каждого из объектов, предназначенных для продажи (единицы готовой продукции), следовательно, составляют 6 000 000 руб. (300 000 000 руб. : 50).

Перевод одного из непроданных помещений в состав основных средств должен быть отражен проводкой: Дебет счета 08, Кредит счета 20 — 6 000 000 руб.

Удельный вес затрат на возведение этого объекта в общей сумме затрат на возведение всего здания составил 2%.

Следовательно, объем СМР, выполненный своими силами на строительстве этого объекта, будет равен 1 400 000 руб. (70 000 000 руб. x 2%).

Начисление НДС (с одновременным принятием его к вычету) подлежит отражению записями: Дебет счета 19, Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 252 000 руб. (1 400 000 руб. x 18%);

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»), Кредит счета 19 — 252 000 руб.

Предположим, что доведение помещения до состояния, в котором оно будет пригодно для дальнейшего использования, выполненное своим подразделением, обошлось в 500 000 руб.

Выполнение ремонтно-отделочных работ отразилось записями: Дебет счета 08, Кредит счетов 10, 70, 69 и др. — 500 000 руб.

Начисление НДС от этих работ и принятие его к вычету отразится записями: Дебет счета 19, Кредит счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС») — 90 000 руб. (500 000 руб. x 18%);

Дебет счета 68 (субсчет «Расчеты по НДС»), Кредит счета 19 — 90 000 руб.

Таким образом, фактические затраты на возведение объекта составят 6 500 000 руб.

Список использованной литературы:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (по состоянию на 1 сентября 2007 г.)/ Собрание законодательства РФ. — 1998 - №31. Ст. 3824.

2. *Постановление президиума ВАС РФ от 23.11.2010. 3309/10 //Вестник ВАС РФ. № 2. февраль 2011.*
3. *Адамов, Н.А., Пенчукова, Т.А. Особенности учета материалов в строительных организациях // Бухучет в строительных организациях. –2012.–№ 7. -С. 3-8.*
4. *Адамов, Н., Зимин, В. Бухгалтерский учет затрат и особенности налогообложения при совмещении функций участником строительства // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. –2012. –№ 4. -С. 487-489.*
5. *Данченков, В.И., Адамов, Н.А. Управление затратами, связанными с возведением объекта строительства //Российский экономический интернет-журнал. –2012.– № 3. -С. 96-100.*
6. *Пенчукова, Т.А. Применение позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в строительстве // Бухучет в строительных организациях. –2012.–№ 1. -С. 16-17.*
7. *Пенчукова, Т.А., Адамов, Н.А. Особенности учета материалов в строительных организациях // Бухучет в строительных организациях. –2012.–№ 7. -С. 3-8.*
8. *Чижова, Л.П., Адамов, Н.А. Финансовые источники инвестиционно-строительной деятельности инвестора (застройщика) //Российский экономический интернет-журнал. –2012. –№ 3. -С. 308-316.*
9. *Чижова, Л.П., Пенчукова, Т.А. Учет НДС при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления //Бухучет в строительных организациях. –2012.–№ 10. С. 42-44.*

Reference Literature:

1. *Russian Federation. Laws. Tax codex Russian Federation from 31July 1998. #146-FZ. Collection of Russian Federation legislation. – 1998-#31. Page 3824.*
2. *The Decree of VAS Russian Federation Prezidium from 23.11.2010. 3309/10//Vestnik VAS RF #2 February 2011.*
3. *Adamov N.A., Penchukova T.A. Peculiarities of Accounting of Materials in Construction Organizations. -2012. -#7. –pp.3-8.*
4. *Adamov N., Zimin V. Bookkeeping of Expenditures and Peculiarities of Taxation under Combinability of Functions by the Participants of Construction // RISK: Resources, information, supply, competition. -2012. -#4. –pp. 487-489.*
5. *Danchenkov V.I., Adamov N.A. Management with Expenditures Beset with Election of Construction Object // Russian economy internet-journal. -2012. -#3. –pp.96-100.*
6. *Penchukova T.A. Application of Expenditure Accounting Method Beset with Orders and Calculation of Production Cost Value in Construction /Accountancy in Construction Organizations. 2012. -#7. pp. 16-17*
7. *Penchukova T.A., Adamov N.A. Peculiarities of Accounting Materials in Construction Organizations. -2012. -#7. –pp. 3-8.*
8. *Chizhova L.P., Adamov N.A. Financial Sources of Investitive-Constructive Activity of Investor (builder) / Russian economic Internet-journal – 2012. -#3. –pp.308-316.*
9. *Chizhova L.P., Penchukova T. A. SVT Accounting by Constructive-Assemblage Jobs for one's Own Consumption // Bookkeeping in Constructive Organizations. -2012. -#10. –pp. 42-44.*

Особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия при изменении назначения объекта недвижимости

Ключевые слова: бухгалтерский учет, объект недвижимости, основные средства, налогообложение, налоговые последствия

Нередко встречается ситуация, когда объект недвижимости, предназначенный для продажи, остается невостребованным в течение длительного времени. Как же следует поступить в такой ситуации? В статье рассмотрены вопросы перевода недвижимости из оборотных активов во внеоборотные и бухгалтерские проводки, сопровождающие данную процедуру, а также отражающие принятие объекта к учету.

Peculiarities of Accountancy and Tax Aftermath under Alteration of Real Property Object Assignment

Key words: accountancy, real property object, basic resources, taxation

Not infrequently there forms a situation when property assigned for sale remains unclaimed for a long time, how should one act in case? The article dwells on the real estate transfer of current assets to non-current and accounting entries that accompany this procedure, as well as reflecting the adoption of the object for registration.

Сведения об авторах:

Адамов Насрулла Абдурахманович, д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансового менеджмента и налогового консалтинга Российского университета кооперации (Российская Федерация), e-mail: adamov-n@yandex.ru

Пенчукова Тамара Александровна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Российского университета кооперации (Российская Федерация), e-mail: 1487656@dmil.comabc

Information about the author:

Adamov Nasrullo Abdurakhmanovich, Dr. of Economy, Professor, Chief of the department of management and tax consulting under the Russian University of cooperation (Russian Federation), e-mail: adamov-n@yandex.ru

Penchukova Tamara Alexandrovna, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the department of finances under the Russian University of Cooperation (Russian Federation), e-mail: 1487656@dmil.comabc