

Учет операций реконструкции объектов недвижимости

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. Учет операций реконструкции объектов недвижимости\\ Бухучет в строительных организациях.2012. №10. с.53-56.

Термин «Реконструкция», применяющийся в отношении объектов недвижимого имущества, в последнее время получил максимальное распространение. С помощью реконструкции имеется возможность продления срока службы ранее построенных объектов, использования их в современных условиях, сохранив при этом их исторические формы и не нарушая десятилетиями сложившейся среды и архитектурных ансамблей. Реконструкция Большого театра, Путеевого дворца и ряда других объектов представляют собой блестящие результаты современного обновления исторических объектов. Этот же термин применяется и применительно к сооружениям. В частности, его используют при обозначении работ для улучшения автомобильных дорог, улучшения их качества и увеличения пропускной способности. Например, Калужского шоссе. Более того, процесс реконструкции позволяет сэкономить денежные средства по сравнению со стоимостью нового строительства.

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, термин «реконструкция» определен как переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Пример 1: ООО «Парус», имеющее на бухгалтерском балансе здание общежития, принимает решение о реконструкции этого здания и переоборудования его под небольшой отель. При принятии к бухгалтерскому учету в 2002 году первоначальная стоимость здания общежития составила 18 000 000-00 руб. Срок полезного использования был определен в 30 лет (360 мес.) по коду ОКОФ 130000000 «Жилища». На момент начала реконструкции остаточная стоимость общежития составила 12 000 000 -00 руб.

Специализированная архитектурная организация разработала проект реконструкции общежития. Стоимость проекта составила 3 540 000-00 руб., в том числе НДС=540 000-00 руб. Реконструкция проведена силами подрядной организации и составила 29 500 000-00руб., в т.ч. НДС=4 500 000-00 руб. Остаточная стоимость объекта, на момент начала реконструкции составила 12 500 000-00 руб.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 3 540 000-00 руб. – Оплата архитектурной организации;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 29 500 000-00 руб. – Оплата подрядной организации;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 5 040 000-00 руб. (540 000 + 4 500 000) – Учтен НДС, уплаченный архитектурной и подрядной организациям;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 3 000 000 руб. – Учтены затраты на составление проекта реконструкции общежития. Основание: Акт архитектурной организации на выполненные работы;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 25 000 000-00 руб. – Учтены затраты на выполнение работ по реконструкции общежития. Основание: Акт о приемке выполненных работ по форме КС-2.

С 2013 года в связи с вступлением в силу Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отменяется обязанность применения первичных учетных документов из альбома унифицированных форм. Формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета должны утверждаться руководителями экономических субъектов по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. При этом формы первичных документов должны содержать обязательные реквизиты, определенные пунктом 2 статьи 9 вышеуказанного Закона. Бухгалтеров строительных организаций волнует вопрос правомерности применения форм КС-2 и КС-3 с 1 января 2013 года. Формы КС-2 и КС-3 утверждены Постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 года № 100, которое в Минюсте России не регистрировалось. По мнению автора, данные формы предназначены в первую очередь для использования в строительном документообороте, и уже во вторую очередь их применяют в качестве первичных документов в бухгалтерском учете. Следовательно, отмена обязательности их применения в качестве первичных учетных документов в соответствующем законе, не означает их отмену их применения для нужд документирования строительства. Таким образом, к 1 января 2013 года данные формы имеет смысл утвердить в Приказе об учетной политике на основании ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденного приказом Минфина РФ от 06.10.2008 N 106н,

Дебет 01 «Основные средства» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 28 000 000-00 руб. – Затраты на реконструкцию отнесены на увеличение учетной стоимости здания общежития. Основание: Форма ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 5 040 000-00 руб. Сумма НДС, уплаченная архитектурной и подрядной организациям, принята к зачету. Основание: счета-фактуры указанных организаций.

Таким образом, конечное сальдо по счету 01 «Основные средства» составит 30 000 000-00 (12 000 000 + 28 000 000) руб., что в дальнейшем будет являться восстановительной стоимостью объекта. Так же необходимо помнить, что в результате реконструкции в бухгалтерском учете организации не возникает нового объекта и потому должен отсутствовать процесс присвоения самостоятельного

инвентарного номера. В приведенном выше примере, в учетных документах подлежит корректировке только наименование объекта («общежитие» будет заменено на «отель»), но инвентарный номер за объектом будет сохранен.

Как правило, процесс реконструкции объекта недвижимости является длительным. Поэтому, в соответствии с пунктом 23 ПБУ-6\01 «Учет основных средств» на период проведения работ по реконструкции общежития начисление амортизации должно быть приостановлено, при условии продолжительности работ более 12 месяцев. Одновременно, информация о реконструкции вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

При реконструкции объектов недвижимости, являющимися основными средствами, неизменно возникает вопрос о необходимости пересмотре сроков полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете. Однако, ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство не содержит прямых норм обязательности пересмотра срока полезного использования объектов недвижимого имущества, подвергнувшихся реконструкции. Следовательно, данный вопрос организация решает самостоятельно в каждом конкретном случае. С точки зрения автора могу рекомендовать только обязательность определения нового срока полезного использования для объектов с нулевой остаточной стоимостью на момент начала реконструкции. В бухгалтерском учете пересмотр срока полезного использования реконструированного объекта осуществляется в силу п. 20 ПБУ-6\01.

Пример 2: После проведенной реконструкции ООО «Парус» провело пересмотр срока полезного использования объекта реконструированного общежития и принимая во внимание, что объект с длительным сроком эксплуатации (30 лет) самортизирован менее, чем на половину, принимает решение об оставлении срока полезного использования в существующих границах. Восстановительная стоимость после реконструкции составляет 30 000 000-00 руб. Сумма ранее начисленной амортизации (до реконструкции) составляет 6 000 000-00 руб. Оставшийся срок полезного использования равен 240 мес. (360-120).

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 100 000-00 руб.\мес. (30 000 000 – 6 000 000) :240 мес.

Пример 3: После проведенной реконструкции восстановительная стоимость общежития, в силу инфляционных процессов, оказалась больше первоначальной учетной стоимости. ООО «Парус» провело пересмотр срока полезного использования объекта и приняло решение об увеличении срока на 5 лет (60 мес.).

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 80 000-00 руб.\мес. (30 000 000 – 6 000 000) :300 мес.

В налоговом учете организация самостоятельно определяет, пересматривать срок полезного использования объекта основных средств, по которому проведена реконструкция, или нет. Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, когда после реконструкции произошло увеличение такого срока. Оно может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство. Таким образом, пересмотр срока полезного использования в налоговом учете является правом налогоплательщика, а не его обязанностью.

На сегодняшний день наибольшие трудности в учете вызывает констатация самого факта реконструкции. С одной стороны, встречаются случаи, когда реконструкцией называют капитальный ремонт. С другой стороны, встречается прямо противоположная ситуация, когда фактическую реконструкцию называют капитальным ремонтом. Подобные факты приводят к ошибкам в налогообложении и уплате организацией штрафных санкций. Однако, встречаются ситуации и неправомерного толкования факта налоговыми органами, что приводит к судебным разбирательствам.

Пример:4: ЗАО «Автомобилист» в феврале 2012 года приобрело в собственность отдельно стоящее здание, предполагаемое к использованию в качестве гаража. Стоимость приобретения составила 11 800 000-00 руб., в т.ч. НДС 1 800 000-00 руб. В том же месяце права собственности было зарегистрировано и объект принят к бухгалтерскому учету в качестве основного средства. В июне 2012 года, в теплое время года, общество произвело перепланировку внутреннего пространства здания. Стоимость перепланировки составила 2 950 000-00 руб, в т.ч. НДС=450 000-00 руб. Работы выполнялись по отдельному проекту, разработанному специализированной организацией. (В целях упрощения данного примера, расчеты с проектной организацией не учитываются).

В феврале 2012г.

Дебет 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 11 800 000-00 руб. – Оплата продавцу здания;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» - 1 180 000-00 руб. – Выделен НДС, уплаченный продавцу здания;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - Кредит 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» – 10 000 000-00 руб. - Учтены затраты на приобретение гаража. Основание: договор купли-продажи, передаточный акт;

Дебет 01 «Основные средства» - Кредит 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками»- 10 000 000-00 руб. – Оприходован гараж в качестве объекта основных средств;

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 1 180 000-00 руб. Сумма НДС, уплаченная продавцу гаража, принята к зачету. Основание: счета-фактуры указанной организации.

В марте 2012 г.

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 27 777-77 руб.\мес. (10 000 000 :360 мес.) - ежемесячное начисление амортизации.

В июне 2012г.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 2 950 000-00 руб. – Оплата подрядной организации за производство работ по перепланировке;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 450 000-00 руб. – Учтен НДС, уплаченный подрядной организации;

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 450 000-00 руб. Сумма НДС, уплаченная подрядной организации, принята к зачету;

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» - 2 500 000 руб. – Учтены затраты по перепланировке гаража.

Обращаю особое внимание, что внутренняя перепланировка не влечет за собой изменение технико-физических параметров гаража – объем, этажность, полезная площадь и пр. Несмотря на то, что работы выполнялись по отдельному и специальному проекту, признать их реконструкцией не представляется возможным. В рассматриваемом примере, данные затраты классифицированы как расходы на ремонт и отнесены на себестоимость текущего года.

Правильность подобного подхода подтверждена арбитражной практикой. В споре с налоговыми органами, арбитраж встал на сторону налогоплательщика. (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.11.2006г. № А56+-13460/04.