

Инвестиционная недвижимость

С. А. Верещагин,
эксперт по методологии
бухгалтерского учета
и налогообложения

Принятие организацией решения об оценке объектов инвестиционной недвижимости по переоцененной стоимости позволяет достоверно отразить в бухгалтерской отчетности их текущую рыночную (справедливую) стоимость.

Согласно требованиям п. 11 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» недвижимые объекты основных средств (далее — ОС), предназначенные для сдачи в аренду, либо для получения дохода от прироста их стоимости, подлежат включению в отдельную группу ОС. Объекты, включенные в эту группу, рекомендуется именовать объектами инвестиционной недвижимости.

При принятии к учету объектов инвестиционной недвижимости, так же как и других объектов ОС, они оцениваются по их первоначальной стоимости, которой признается общая сумма понесенных организацией затрат на капитальные вложения, осуществленных на приобретение (возведение) этого объекта, т. е. сумма затрат, отраженная по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После признания объекта пригодным к дальнейшему использованию он принимается к учету записью по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08.

Для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в имущество, предназначенное для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода может применяться счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

При принятии организацией решения учитывать объекты инвестиционной недви-

жимости производится запись по дебету счета 03 и кредиту счета 08.

После принятия к учету объектов инвестиционной недвижимости организация должна принять решение о выборе метода их последующей оценки — по первоначальной стоимости или по переоцененной (п. 13 ФСБУ 6/2020).

Выбранный метод должен быть единым для всех объектов, признаваемых инвестиционной недвижимостью и включенных в эту группу.

Если организация принимает решение в дальнейшем учитывать инвестиционную недвижимость по первоначальной стоимости, то ее учет в регистрах бухгалтерского учета ведется точно так же, как и по другим группам объектов, чья первоначальная стоимость не подлежит переоценке. В частности, по ним (за исключением земельных участков) производится начисление амортизации в порядке, установленном п. 29—37 ФСБУ 6/2020.

Если организация принимает решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, то ее учет будет довольно значительно отличаться от учета объектов ОС, включенных в другие группы.

Первое. По всей инвестиционной недвижимости (а не только по земельным участкам) начисление амортизации в регистрах бухгалтерского учета не производится (п. 28

После принятия к учету объектов инвестиционной недвижимости организация должна принять решение о выборе метода их последующей оценки

Под справедливой стоимостью следует понимать цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки

ФСБУ 6/2020). Для налогообложения прибыли такой нормы для объектов ОС, предназначенных для сдачи в аренду, не установлено (п. 2 ст. 256 НК РФ), поэтому при использовании таких объектов (кроме земельных участков) возникает постоянная разница (п. 4 ПБУ 18/02) в размере амортизации, начисленной только для налогообложения прибыли.

Это приводит к ежемесячному начислению постоянного налогового дохода (п. 7 ФСБУ 18/02) записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Второе. Проведение переоценки объектов инвестиционной недвижимости должно проводиться по окончании каждого отчетного периода.

Переоценкой объектов инвестиционной недвижимости можно признать уточняющие мероприятия по приведению стоимости этих объектов к уровню их справедливой стоимости, т. е. затрат, которые понадобились бы на их восстановление до первоначального состояния на текущую (отчетную) дату.

При ее проведении организации необходимо будет иметь сведения о справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости.

Ее определение должно производиться в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 15 ФСБУ 6/2020).

Под справедливой стоимостью следует понимать (в самом общем случае) цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (п. 9 IFRS 13).

Не вдаваясь в подробности методов определения справедливой стоимости, т. е. цены возможной продажи или приобретения ОС, остановимся лишь на том, что

организация имеет право определить ее как собственными силами (с привлечением соответствующих служб организации), так и с помощью других лиц. Допустим, с привлечением независимого оценщика.

Используя информацию о справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости, бухгалтерия организации должна провести переоценку этих объектов и довести их стоимость до справедливой по состоянию на 31 декабря текущего отчетного периода.

Дооценка (увеличение первоначальной стоимости) объекта инвестиционной недвижимости в регистрах бухгалтерского учета признается доходом организации и подлежит отражению записью по дебету счета 01 (03) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Для налогообложения прибыли такие доходы не увеличивают налогооблагаемую базу (п. 1 ст. 257 НК РФ), следовательно, возникает постоянная налоговая разница в сумме начисленного в регистрах бухгалтерского учета дохода.

От этой величины организации следует начислить постоянный налоговый доход (п. 4, 7 ФСБУ 18/02) записью по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99.

Уценка (уменьшение первоначальной стоимости) объекта в регистрах бухгалтерского учета признается расходами и подлежит отражению записью по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы» и кредиту счета 01 (03).

Понесенные расходы также не признаются для налогообложения прибыли (п. 1 ст. 257 НК РФ). Возникает постоянная налоговая разница с начислением постоянного налогового дохода, которая отражается записью по дебету счета 99 и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» (пример).

ПРИМЕР

Организация приобрела в феврале текущего года земельный участок стоимостью 5 000 000 руб. с расположенным на нем зданием производственного назначения стоимостью 15 000 000 руб. (в том числе НДС 2 500 000 руб.).

В этом же месяце здание и земельный участок были сданы в аренду другому предприятию (для упрощения примера опустим порядок признания к учету затрат по регистрации организацией перехода права собственности на эти объекты недвижимости).

Организация приняла решение учитывать эти объекты инвестиционной недвижимости на счете 03 и оценивать их по переоцененной стоимости.

В регистрах бухгалтерского учета производятся следующие записи:

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
5 000 000 руб.

получен земельный участок от предыдущего собственника;

Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»,

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
5 000 000 руб.

приобретенный земельный участок принят к учету в качестве объекта инвестиционной недвижимости;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
12 500 000 руб.

получено здание от предыдущего собственника;

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2 500 000 руб.

НДС, уплаченный (подлежащий уплате) предыдущему собственнику;

Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»,

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
12 500 000 руб.

здание признано объектом инвестиционной недвижимости;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по НДС»,

К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
2 500 000 руб.

НДС по приобретенному объекту принят к вычету.

Предположим, что для налогообложения прибыли приобретенному зданию установлен срок полезного использования 20 лет и 10 месяцев (VIII амортизационная группа согласно Классификации). Начиная с марта текущего года, в налоговом учете по нему будет начисляться амортизация в сумме 50 000 руб. ежемесячно (12 500 000 руб. : 250 мес.). В регистрах бухгалтерского учета она не признается расходами, поэтому производится запись по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета 99 на сумму 10 000 руб. (50 000 x 20 %).

За период март–декабрь амортизация по объекту в налоговом учете будет начислена в сумме 500 000 руб. (50 000 руб. x 10 мес.).

Постоянный налоговый доход, начисленный организацией за этот период, составит 100 000 руб. (10 000 руб. x 10 мес.).

В декабре, по состоянию на 31 число, должна быть проведена переоценка земельного участка и здания.

Предположим, что справедливая (текущая рыночная) стоимость земельного участка достигла 6 000 000 руб., т. е. выросла на 1 000 000 руб. Переоценка этого объекта должна быть отражена записями:

Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности»,

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»
1 000 000 руб.

отражена дооценка стоимости земельного участка;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»,

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
200 000 руб. (1 000 000 x 20 %) отражено начисление дохода, не увеличивающего налогооблагаемую прибыль.

Предположим, что по производственному зданию справедливая стоимость составила 11 700 000 руб. Уценка на 800 000 руб. в регистрах бухгалтерского учета должна быть отражена записями:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»,

К-т сч. 01 «Основные средства»
800 000 руб.

отражена уценка здания до его справедливой стоимости;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»,

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсч. «Расчеты по налогу на прибыль»

160 000 руб. (800 000 x 20 %)

начислен постоянный налоговый расход от суммы расходов, не признаваемых при налогообложении прибыли.

В годовом бухгалтерском балансе объекты инвестиционной недвижимости должны быть отражены по строке 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» по их переоцененной стоимости, т. е. в сумме 17 700 000 руб. (6 000 000 + 11 700 000).

В Отчете о финансовых результатах приводятся:

– сумма дооценки инвестиционной недвижимости в размере 1 000 000 руб. по строке 2330 «Прочие доходы»;

– сумма постоянного налогового дохода в размере 200 000 руб. по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль»;

– сумма уценки инвестиционной недвижимости в размере 800 000 руб. по строке 2340 «Прочие расходы»;

– сумма постоянного налогового расхода в размере 180 000 руб. по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль»;

– сумма постоянного налогового дохода от начисленной только в налоговом учете амортизации в размере 100 000 руб. по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль» ■

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., № 117-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс] / Компания «Гарант».

2. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. № 204н // Справочно-правовая система «Гарант»: [Электронный ресурс].