

УДК 657

*А. А. СИДОРЕНКО, канд. экон. наук
Черниговский национальный технологический университет, Украина*

УЧЕТ ПОКУПКИ НЕДВИЖИМОСТИ У ПРЕДПРИЯТИЙ, КОТОРЫЕ ОСУЩЕСТВЛЯЮТ ОДНОВРЕМЕННО НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ И НЕ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ НДС ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В УКРАИНЕ

Рассмотрены особенности учета покупки недвижимости для предприятий, которые осуществляют одновременно налогооблагаемые и не налогооблагаемые НДС операции. Обоснована необходимость внесения изменений в Налоговый кодекс Украины касательно порядка расчета доли использования необоротных активов в налогооблагаемых операциях. Предложена методика учета операций покупки недвижимости.

Деятельность любого предприятия трудно представить без наличия у него зданий, сооружений и земли, иными словами недвижимости. При этом постоянное развитие рынка недвижимости, рост цен на недвижимость, превышения спроса над предложением приводит к тому, что недвижимость становится выгодным, прибыльным и менее рискованным видом инвестиций в Украине, чем акций, облигаций и т. д. В связи с этим происходит рост операций покупки-продажи недвижимости. Поэтому верное отображение операций покупки-продажи недвижимости в учете и отчетности является первоосновой в процессе принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Исследованиями операций с недвижимостью занимались Голов С., Грачова Р., Миронова О., Чалый И. и другие ученые, которые в основном исследуют проблемы учета инвестиционной недвижимости в контексте использования положения (стандарта) бухгалтерского учета 32 «Инвестиционная недвижимость» [1, 2, 4, 8]. В указанных трудах практически не изучаются вопросы уточнения смысла понятий «Инвестиционная недвижимость», «Операционная недвижимость», а также особенности отображения в учете их покупки в случае, когда предприятие одновременно занимается налогооблагаемой и не налогооблагаемой НДС деятельностью в Украине. Всё это указывает на актуальность проведенного нами исследования с теоретической и практической точки зрения.

Целью статьи является исследование и усовершенствование методических основ учета покупки недвижимости у предприятия, которое одновременно занимается налогооблагаемой и не налогооблагаемой НДС деятельностью.

Согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 32 «Инвестиционная недвижимость» (далее – П(с)БУ) для целей учета вся недвижимость делится на инвестиционную и операционную недвижимость.

Инвестиционная недвижимость – собственные или взятые в финансовую аренду земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются с целью получения арендных платежей и/или роста собственного капитала, а не для производства и поставки товаров, оказания услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности [6].

Операционная недвижимость – собственные или полученные в финансовую аренду земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются с целью использования в производстве или поставки товаров, или оказания услуг, или в административных целях [6].

В исследовании нами было доказано, что инвестиционную и операционную недвижимость необходимо разделять на долгосрочную и краткосрочную, и предложено под этими понятиями понимать следующее [7].

Долгосрочная инвестиционная недвижимость – собственные, в том числе взятые в финансовую аренду земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются более одного года с целью получения арендных платежей и/или роста собственного капитала, а не для производства и поставки товаров, оказания услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности.

Долгосрочная операционная недвижимость – собственные, в том числе полученные в финансовую аренду земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются с целью их использования в производстве или поставки товаров или оказания услуг, или в административных целях, срок эксплуатации которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше, чем один год).

Краткосрочная инвестиционная недвижимость – собственные земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются с целью получения арендных платежей и/или роста собственного капитала, а не для производства и поставки товаров, оказания услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности на протяжении периода, не большего чем один год.

Краткосрочная операционная недвижимость – собственные земельные участки, дома, сооружения, которые находятся на земле, удерживаются с целью их использования в производстве или поставки товаров, или оказания услуг, или в административных целях, срок эксплуатации которых меньше одного года.

Соответственно, в учете недвижимость в зависимости от ее вида необходимо отображать на таких счетах: долгосрочная инвестиционная недвижимость – счет 100 «Инвестиционная недвижимость»; долгосрочная операционная недвижимость – счет 101 «Земельные участки» и 103 «Дома и сооружения»; краткосрочная инвестиционная и операционная недвижимость – счет 28 «Товары» с выделением соответствующих субсчетов.

Также согласно П(с)БУ 32 «Инвестиционная недвижимость», «Если определенный объект основных средств, включает в себя часть которая, используется с целью получения арендной платы и/или роста собственно капитала, и другую часть, которая является операционной недвижимостью, и эти части могут быть проданы по отдельности, то они отображаются как отдельные инвентарные объекты. Если эти части не могут быть проданы по отдельности, объект признается инвестиционной недвижимостью при условии его использования в основном для получения арендной платы и/или роста собственного капитала [6].

При наличии признаков, при которых объект основных средств может быть отнесен и к операционной, и к инвестиционной недвижимости, предприятие должно разработать критерии их разграничения [6].

Мы считаем, что в качестве одного из таких критериев можно использовать площадь недвижимости, которая используется для сдачи в аренду и выполнения производства (оказания услуг, продажи товаров, административных целей). Например, предприятие 40 % площади цеха использует для производства продукции, а 60 % сдает в аренду, в таком случае цех можно считать инвестиционной недвижимостью.

Также в качестве критерия разграничения можно использовать уровень доходов, непосредственно ожидаемых от аренды части недвижимости, и использования другой части в производственных целях.

Кроме того, при учете покупки недвижимости также нужно учитывать нормы налогового законодательства Украины.

Так, согласно с Налоговым кодексом Украины [5] при покупке предприятием недвижимости исключительно для использования ее в операциях, которые не облагаются или освобождены от налогообложения НДС, сумма уплачено НДС при покупке не относится к налоговому кредиту. Например, страховая компания купила здание под страховой офис, а поскольку страхование не облагается НДС, то налогового кредита не будет, а сумма уплаченного НДС включается в первоначальную стоимость такого актива.

Если предприятие покупает недвижимость, которая будет использоваться исключительно для обеспечения налогооблагаемой НДС деятельностью, то предприятие имеет право на налоговый кредит в полном размере.

В случае покупки предприятием недвижимости, которая частично будет использоваться в налогооблагаемых операциях, а частично – нет, плательщик налога имеет право отобразить налоговый кредит только частично, пропорционально части (доли) ее использования в налогооблагаемых операциях.

Доля использования товаров/услуг, необоротных активов в налогооблагаемых операциях определяется в процентах как отношение объемов поставки налогооблагаемых операций (без учета сумм налога) за предыдущий календарный год к совокупным объемам поставки налогооблагаемых и не налогооблагаемых операций (без учета сумм налога) за предыдущий год. Определенная в процентах величина используется на протяжении отчетного календарного года [5].

Плательщики налога, у которых на протяжении предыдущего календарного года отсутствовали не налогооблагаемые операции, а такие операции начали осуществляться только в отчетном периоде, также новые плательщики налога проводят в текущем календарном году расчет доли использования товаров/услуг, необоротных активов в налогооблагаемых операциях на основании расчета, определенного на основании фактических данных объемов поставки налогооблагаемых и не налогооблагаемых операций первого отчетного налогового периода, в котором задекларированы такие операции [5].

Плательщик налога по результатам календарного года проводит пересчет доли использования товаров/услуг, необоротных активов в налогооблагаемых операциях исходя из фактических объемов проведенных налогооблагаемых и не налогооблагаемых операций [5] и соответственно корректирует сумму отображенного налогового кредита по результатам года.

Из сказанного выше можно сделать вывод, что в случае, если предприятие покупает недвижимость, которая частично будет использоваться в налогооблагаемых операциях, а частично – нет, и при этом за прошлый календарный год есть данные о налогооблагаемых операциях, то исходя из этих данных определяется доля налогооблагаемых операций, на основании которой определяется сумма налогового кредита на момент покупки. По результатам года, исходя из фактических данных за текущий год, проводится пересчет доли налогооблагаемых операций и соответственно корректировка суммы отображенного налогового кредита.

Другая ситуация возникает в случае, если предприятие покупает недвижимость, которая частично будет использоваться в налогооблагаемых операциях, а частично – нет, и при этом данные за предыдущий год по налогооблагаемым операциям отсутствуют, то на момент покупки предприятие не сможет показать налоговый кредит. При этом, если до конца отчетного года у предприятия не будет налогооблагаемых операций (например, в связи с тем, что купленная недвижимость не была введена в эксплуатацию), то и в конце года предприятие также не сможет отобразить сумму налогового кредита по НДС.

При этом в Налоговом кодексе Украины не указано, имеет ли право предприятие корректировать налоговый кредит только в году, в котором такая недвижимость была куплена, или и в последующих годах также.

Мы считаем, что вышеуказанная ситуация является недостатком налогового законодательства. Указанный недостаток можно решить, путем добав-

ления второго абзаца к п. 199.4 Налогового кодекса Украины, следующего содержания: «Пересчет доли использования необоротных активов в налогооблагаемых операциях осуществляется по результатам одного года, который наступает за годом, в котором они были введены в эксплуатацию (начали использоваться)».

Бухгалтерские проводки с учетом [3], связанные с покупкой недвижимости, приведены в таблице 1.

Т а б л и ц а 1 – **Проводки по покупке долгосрочной недвижимости**

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма
Пример алгоритма проводок при покупке недвижимости исключительно для обеспечения деятельности, которая не облагается НДС			
Осуществлена предоплата	377	311	1200000
Отображены капитальные инвестиции	152	377	1200000
Уплачен 1 % от цены в Пенсионный фонд	651	311	12000
Включено сбор в пенсионный фонд в первоначальную стоимость	152	651	12000
Объект введен в эксплуатацию	10	152	1212000
Пример алгоритма проводок при покупке недвижимости, которая используется одновременно в налогооблагаемых и не налогооблагаемых НДС операциях			
Проводки в момент покупки			
Осуществлена предоплата	377	311	1200000
Отображен налоговый кредит исходя из доли предыдущего года 10000 ($1200000/6 \cdot 0,05$)	641	644	10000
Отображены капитальные инвестиции	152	377	1190000
Списывается налоговый кредит	644	377	10000
Уплачен 1 % от цены в Пенсионный фонд	651	311	12000
Включено сбор в пенсионный фонд в первоначальную стоимость	152	651	12000
Объект введен в эксплуатацию	10	152	1202000
Проводки в конце года			
Отображено увеличение налогового кредита 30000 ($1200000/6 \cdot 0,2 - 10000$)	641	644	30000
Сторнированы капитальные инвестиций на сумму увеличения налогового кредита	[152]	[377]	[30000]
одновременно	644	377	30000
Сторнирована первоначальная стоимость недвижимости	[10]	[152]	[30000]

Реализация данного предложения даст возможность предприятиям, которые покупают необоротные активы для одновременного их использования в налогооблагаемых и не налогооблагаемых операциях, воспользоваться правом на отображение налогового кредита не в году их покупки, а в следующем году после введения их в эксплуатацию.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Голов, С.** Международный стандарт бухгалтерского учета "Инвестиционная недвижимость" в отечественном формате (комментарий к П(с)БУ 32 "Инвестиционная недвижимость") / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 9. – С. 8.

2 **Грачева, Р.** Новое П(с)БУ 32 «Инвестиционная недвижимость» / Р. Грачева // Дебет-Кредит. – 2007. – № 33. – С. 49.

3 Инструкция «О применении счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 30 ноября 1999 года № 291. – Режим доступа : // <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Дата доступа : 20.08.2016.

4 **Миронова, О.** П(с)БУ 32: первые вопросы и первые советы / О. Миронова // Баланс. – 2007. – № 58 (704). – С. 18–21.

5 Налоговый кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Дата доступа : 20.08.2016.

6 Положение (стандарт) бухгалтерского учета 32 «Инвестиционная недвижимость» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 2 июня 2007 № 779. – Режим доступа : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – Дата доступа 20.08.2016.

7 **Сидоренко, А. А.** Бухгалтерский учет формирования и размещения страховых резервов : автореф. дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности)» / А. А. Сидоренко. – Киев, 2011. – 181 с.

8 **Чалый, И.** Инвестиционная недвижимость: с чего начать / И. Чалый // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2007. – № 47 (774). – С. 50–55.

A. SIDORENKO, PhD

Chernihiv National Tehnological University, Ukraine

ACCOUNTING FOR THE PURCHASE OF REAL ESTATE COMPANIES, WHICH CARRY OUT BOTH TAXABLE AND NOT TAXABLE VAT OPERATIONS

The article describes the features of the account for the purchase of real estate companies, which carry out both taxable and not taxable VAT operations. Proved the necessity complement the relevant provisions of the Tax Code of Ukraine concerning the determination of the percentage of non-current assets in taxable transactions is explained.

Получено 28.09.2016