

коэффициента утверждается организацией исходя из характера ожидаемых в течение года работ и их сметной стоимости.

Так, названный коэффициент может быть определен исходя из удельного веса материалов (средний коэффициент по нескольким наименованиям или только по основному материалу), используемых при осуществлении строительных работ, при этом такие материалы должны использоваться непосредственно в строительном производстве и быть основным элементом строящихся сооружений.

Следует учесть, что согласно принятой учетной политике накладные расходы могут ежемесячно в полной сумме списываться на стоимость выполненных работ, без отнесения их части на расходы по незавершенному производству.

Стоимость выполненных работ (фактических затрат организации) определяется на основе журнала учета выполненных работ (форма № КС-6, утв. Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а). Эта форма применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом, на основании которого составляются акт приемки выполненных работ по форме № КС-2 и справка о стоимости выполненных работ по форме № КС-3. Журнал учета выполненных работ ведет исполнитель работ по каждому объекту строительства на основе замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому конструктивному элементу или виду работ. В журнале указывается сметная (договорная) стоимость в соответствии с договорами подряда (субподряда).

При фактическом выполнении работ информация о ней (наименования конструктивных элементов и видов работ) заносится в журнал. Затем указывается номер единичной расценки, который должен соответствовать смете. После этого в соответствующие разделы журнала вносят следующие данные: единица измерения, цена за единицу, количество работ по смете, сметная (договорная) стоимость.

Фактическое выполнение указывается по месяцам в графах «Выполнено работ» с учетом количества и стоимости работ за месяц, а также стоимости фактически выполненных работ с начала строительства. В конце таблицы в специальной колонке отражаются накладные и прочие расходы, определяемые в соответствии с принятой организацией методикой.

На основании журнала по форме № КС-6 заполняются формы № № КС-2 и КС-3. Путем сравнения форм № № КС-6а и КС-2 можно определить, какие работы заказчик принял, а какие нет.

В настоящее время в связи с желанием многих строительных организаций облегчить ведение хозяйственного учета форма № КС-6а составляется крайне редко, а расчет стоимости незавершенного строительства и суммы затрат, относящихся к выполненным работам, производится на основании формы № КС-2. Эта форма тоже не всегда заполняется по элементам работ (что является нарушением).

В этом случае можно использовать коэффициент распределения расходов между принятыми заказчиком работами и незавершенным строительством, определенный исходя из расхода какого-либо одного основного материала, или какой-то иной способ, соответствующий требованиям ст. 319 НК РФ, при условии, что он закреплен в учетной политике организации, принятой для целей налогообложения.

Некоторые организации при осуществлении строительных работ вообще не составляют отчеты по формам № № КС-2, КС-3 и КС-6, а сдачу работ заказчику производят по акту, составленному в произвольной форме. В этом случае распределение расходов между стоимостью неза-

вершенного строительства и суммой затрат, относящихся к выполненным работам, может осуществляться бухгалтерией организации на основании справки, составленной (и подписанной) производителем работ (прорабом). Данная справка должна быть составлена на основании специального расчета или экспертной оценки о количестве основных материалов, использованных за отчетный период на принятых заказчиком работах. Желательно, чтобы такая справка была заверена главным инженером организации.

В связи с тем что учет материалов у прораба может отличаться от бухгалтерского, важно в целях достоверности определения размера расходов обеспечить своевременную и качественную инвентаризацию товарно-материальных ценностей в организации.

Пример. ООО «Альфа» выполняет работы по договору строительного подряда с января по май (включительно) 2012 г. Сдача-приемка результатов производится после полного завершения всех предусмотренных договором работ (этапы не выделены). Цена договора подряда составляет 20 000 000 руб. (в т.ч. НДС – 3 050 847 руб.). Затраты на выполнение работ по смете (без учета нормы прибыли) – 15 000 000 руб. Общая сумма расходов ООО «Альфа», учитываемых для целей налогообложения прибыли, за I квартал составила 7 200 000 руб., в т.ч. прямых – 4 200 000 руб., косвенных – 3 000 000 руб. Остатка прямых расходов на начало I квартала 2012 г. в налоговом учете ООО «Альфа» не имелось.

Исходя из условий п. 2 ст. 271 НК РФ учетной политикой ООО «Альфа», принятой для целей налогообложения, установлено, что доходы по данному договору признаются равномерно путем деления доходов на количество месяцев, в которых действует договор.

Таким образом, доходы ООО «Альфа» по договору подряда, приходящиеся на I квартал 2012 г., учитываемые для целей налогообложения прибыли, составят 12 000 000 руб. (20 000 000 : 5 × 3), в т.ч. НДС – 1 830 508 руб.

Фактически в I квартале 2012 г. ООО «Альфа» на основании предъявленных заказчику актов по форме № КС-2 и справок по форме № КС-3 получено средств на финансирование выполненных работ (авансов) на сумму 15 000 000 руб., в т.ч. НДС – 2 288 136 руб.

Учетной политикой подрядной организации, принятой для целей налогообложения, предусмотрено списание прямых расходов пропорционально удельному весу основных материалов, используемых для осуществления строительных работ, в натуральном выражении.

По данным бухгалтерского (складского) учета, на производство подрядных работ списано основных материалов (цемента, кирпича, арматуры и т.п.) в количестве 70 т. По специальному расчету, составленному прорабом (производителем работ), на сданные заказчику работы использовано 60 т основных материалов.

Исходя из объема израсходованных основных материалов на принятые заказчиком объекты на стоимость данных объектов можно отнести прямые расходы на сумму 3 600 000 руб. (4 200 000 × (60 т : 70 т)). Общая сумма расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, за I квартал 2012 г. составит 6 600 000 руб. (3 600 000 + 3 000 000). Стоимость незавершенного производства (оцениваемая по сумме прямых расходов) составит 600 000 руб. (4 200 000 – 3 600 000).

Сумма прибыли от выполнения строительномонтажных работ, учитываемая для целей налогообложения прибыли, за I квартал 2012 г. составит 3 569 492 руб. (12 000 000 – 1 830 508 – 6 600 000).

М.Куцко, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса

ПОКУПКА ДОЛИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ КАК НЕДВИЖИМОСТИ

Поскольку порядок налогообложения при уступке имущественного права на нежилые помещения законодательно не урегулирован, для налогоплательщиков вариантом приобретения объекта недвижимости или его части может стать покупка доли в строительстве как недвижимости после завершения строительства. Рассмотрим, как это сделать.

Сделки с недвижимым имуществом, в соответствии со ст. 131 ГК РФ, подлежат государственной регистрации, которая осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Закон № 122-ФЗ).

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, является Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр) (Постановление Правительства РФ от 01.06.2009 № 457).

При приобретении объекта недвижимости между сторонами заключается договор купли-продажи недвижимости, правовые основы которого закреплены в гл. 30 ГК РФ. В соответствии со ст. 549 ГК РФ по договору купли-продажи недвижимости продавец обязуется передать в собственность покупателя земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество.

К недвижимым вещам (недвижимому имуществу, недвижимости) согласно ст. 130 ГК РФ относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

Затраты на приобретение объекта недвижимости учитываются в составе вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», о чем свидетельствуют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Организация, получающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна принять его к учету в момент фактического получения, независимо от факта государственной регистрации прав собственности. Напомню, что ранее, а именно до 1 января 2011 г., затраты на приобретение зданий, не оформленные документами, подтверждающими государственную регистрацию объектов недвижимости, относились к незавершенным капитальным вложениям, что было установлено Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

В соответствии с Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» из указанного выше Положения № 34н и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, исключены нормы, устанавливающие зависимость принятия объекта недвижимости на учет от наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию права собственности на такой объект (Письмо Минфина России от 22.03.2011 № 07-02-10/20).

Объекты недвижимости принимаются к бухгалтерскому учету на основании первичных документов (Письмо ФНС России от 29.08.2011 № ЗН-4-11/13999@).

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Пунктом 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств установлено, что по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Факт подачи документов на государственную регистрацию подтверждается распиской о приемке документов органом, который осуществляет государственную регистрацию объектов недвижимости и сделок с ним. Такая расписка выдается на основании п. 6 ст. 16 Закона № 122-ФЗ.

При этом обратите внимание, что в соответствии с п. 32 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, организация должна раскрыть информацию в бухгалтерской отчетности с учетом ответственности об объектах недвижимого имущества, принятых в эксплуатацию, фактически используемых и находящихся в процессе государственной регистрации.

Необходимость государственной регистрации права собственности покупателя на недвижимое имущество накладывает свои особенности на порядок ведения не только бухгалтерского, но и налогового учета. Особенно эти касаются как порядка обложения НДС, так и налога на имущество организаций.

В соответствии со ст. 146 НК РФ операции по реализации товаров, работ, услуг, а также передача имущественных прав на территории РФ признаются объектом обложения НДС. Сделки купли-продажи недвижимого имущества не являются тому исключением. Однако в отношении исчисления НДС продавцом существуют нюансы, которые непосредственно отразятся на порядке налогообложения покупателя.

Согласно ст. 167 НК РФ моментом возникновения налоговой базы по НДС признается наиболее ранняя из двух дат: либо дата отгрузки, либо дата предварительной (частичной) оплаты в счет предстоящей поставки. При этом п. 3 ст. 167 НК РФ предусмотрено, что если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности, то такая передача права собственности в целях обложения НДС приравнивается к его отгрузке.

Таким образом, при реализации объекта недвижимости моментом определения налоговой базы по НДС следует считать наиболее раннюю из дат: дату передачи права собственности на данный объект, указанную в документе, подтверждающем передачу права собственности, или день его оплаты (частичной оплаты) (Письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-03-06/1/78).

На основании п. 14 ст. 167 НК РФ в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты (частичной оплаты), то на дату передачи права собствен-