**Модернизация и учет зданий**

**Введение**

У любой организации рано или поздно возникает необходимость в капитальном ремонте или реконструкции основных средств. Налоговые последствия этих мероприятий зависят от тех изменений, которые претерпело основное средство. Статья поможет разобраться, как надо квалифицировать в налоговом просчете любые виды работ по восстановлению или улучшению функционирования таких объектов.

Для целей налогообложения прибыли организация, которая производит капитальный ремонт либо улучшения (достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение) объекта основных средств, должна правильно квалифицировать такие работы. Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета при модернизации здания в следующих ситуациях:

проведение работ по модернизации хозяйственным способом (собственными работниками общества) - порядок списания строительных материалов, использованных при производстве работ, со счета 10 на счет 08, начисление заработной платы собственных рабочих на счет 08 и ЕСН с этой части заработной платы, начисление и возмещение НДС;

проведение работ по модернизации здания подрядной организацией с использованием строительных материалов, принадлежащих обществу, - порядок документального подтверждения передачи материалов подрядной организации и использования этих материалов при проведении работ; момент принятия к вычету НДС, предъявленного в стоимости подрядных работ.

**Начисление НДС**

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признается выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

При этом законодательством Российской Федерации о налогах понятие "выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления" не определено. Вместе с тем следует отметить, что согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

К строительно-монтажным работам, выполненным для собственного потребления (хозяйственным способом), относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организаций, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства, а также работы, выполненные подрядными организациями по собственному строительству. В связи с этим при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая работы, выполненные собственными силами налогоплательщика, и работы, выполненные привлеченными подрядными организациями. В случае если строительство объекта осуществляется подрядными организациями без производства строительно-монтажных работ собственными силами налогоплательщика, норма пп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ не применяется (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01 "О порядке определения после 1 января 2006 года налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления и вычетов этого налога по товарам (работам, услугам), приобретенным в 2005 году для выполнения данных работ после 1 января 2006 года", Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 29.08.2006 N 03-04-10/12).

Согласно п. 10 ст. 167 НК РФ с 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажного воровства для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода.

**Вычет по НДС**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" ПБУ 2/94, утвержденным Приказом Минфина России от 20.12.1994 N 167, работы по реконструкции, расширению, техническому перевооружению действующих зданий относятся к капитальному строительству.

Учитывая изложенное, суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для модернизации и реконструкции здания, подлежат вычету в порядке, установленном п. 5 ст. 172 НК РФ.

Согласно абз. 1 п. 6 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ.

Согласно п. 6 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками в соответствии с п. 1 ст. 166 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом в соответствии с гл. 21 НК РФ, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций. Согласно п. 5 ст. 172 НК РФ вычеты сумм налога, указанных в п. 6 ст. 171 НК РФ, производятся по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, в соответствии со ст. 173 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 173 НК РФ предусмотрено, что сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ.

В Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 03.07.2006 N 03-04-10/09 сообщается, что вычет сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных налогоплательщиком в соответствии с п. 1 ст. 166 НК РФ по строительно-монтажным работам, выполненным за соответствующий налоговый период, производится только после отражения этих сумм налога в налоговой декларации и уплаты их в бюджет в составе общей суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет за данный налоговый период по налоговой декларации. Именно поэтому налоговый период, в котором в порядке, установленном п. 1 ст. 166 НК РФ, исчисляется сумма налога по указанным работам, и налоговый период, в котором у налогоплательщика возникает право на вычет этой суммы налога, различны.

Таким образом, если, например, общество начисляло НДС на стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления в августе 2006 г., то принять его к вычету можно было не ранее сентября 2006 г., отразив сумму к вычету в соответствующей налоговой декларации.

Что касается вычетов налога на добавленную стоимость, уплаченного по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком в 2005 г. для выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления после 1 января 2006 г., поскольку ст. 3 Федерального закона от 22.07.2005 г. N 119-ФЗ особый порядок применения налоговых вычетов по таким товарам (работам, услугам) не установлен, указанные суммы налога подлежат вычетам в порядке, установленном п. 5 ст. 172 НК РФ до введения в действие Федерального закона N 119-ФЗ, т.е. по мере постановки на учет соответствующих объектов, завершенных капитальным строительством, и начала начисления по ним амортизации или при эякуляции объекта незавершенного капитального строительства, на основании счетов-фактур и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 16.01.2006 N 03-04-15/01).

**Бухгалтерский учет и порядок документального оформления**

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (с изм. и доп. от 18.05.2002 N 45н), изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств (п. п. 14, 26, 27 ПБУ 6/01).

Согласно п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". В соответствии с п. 27 ПБУ 6/01 с 1 января 2006 г. по завершении работ по реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08, увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств.

В соответствии с п. 71 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом.

Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств" для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств после реконструкции, модернизации утверждена форма N ОС-3 "Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств". Указанная форма подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей реконструкцию, модернизацию, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у базарной бабки, а второй передается организации, проводившей реконструкцию, модернизацию. Данные о реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма N ОС-6).

**Выполнение строительно-монтажных работ подрядными организациями**

При привлечении к работам сторонних организаций заключается двусторонний договор подряда. Результаты выполненных строительно-монтажных работ подрядным способом оформляются актом приемки по форме N КС-2 и справкой о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100.

В случае если договором подряда предусмотрено, что работы выполняются из материалов общества, то необходимо составить и подписать со стороны общества (заказчика) и исполнителя документы, подтверждающие:

факт передачи заказчиком исполнителю материалов для осуществления строительно-монтажных работ. Может быть применена накладная на отпуск материалов на сторону (форма N М-15), утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а (в ред. от 21.01.2003). В аналитическом учете к счету 10 "Материалы" рекомендуется открыть отдельный субсчет, на котором будут учтены переданные материалы;

факт использования исполнителем при выполнении работ материалов заказчика. Данный документ составляется на основании п. 1 ст. 713 ГК РФ в произвольной форме с содержанием обязательных реквизитов и перечнем материалов (наименование и количество), использованных при выполнении строительно-монтажных работ;

возврат исполнителем обществу материалов, не использованных при выполнении строительно-монтажных работ.

В соответствии с договоренностью сторон неиспользованные материалы будут возвращены поставщику материалов.

Здесь следует обратить внимание на то, что ст. ст. 475, 480, 482 ГК РФ определено следующее: если возврат производится в результате существенного нарушения продавцом условий договора по качеству, ассортименту, комплектности, упаковке или других условий поставки товара, то такой возврат товара следует рассматривать как произведенный в рамках предусмотренного законодательством отказа покупателя от исполнения договора купли-продажи. В этом случае переход права собственности на товар считается не осуществившимся, что позволяет скорректировать отраженные ранее в учете суммы.

Возврат поставщику невостребованного товара, к которому у покупателя не имеется претензий по качеству, может быть осуществлен с согласия поставщика на основании отдельного договора. В связи с этим возврат товара поставщику следует рассматривать как реализацию по договору купли-продажи согласно ст. 454 ГК РФ. Что касается налогового учета, возврат продавцу невостребованного товара, к которому у покупателя не имеется претензий по качеству, также признается реализацией на основании ст. 39 НК РФ. Таким образом, возврат качественного товара, право собственности на который перешло к покупателю, в налоговом учете рассматривается как сделка обратной купли-продажи, т.е. для продавца возврат товара от покупателя равнозначен его покупке. Именно поэтому на операции по возврату такого товара распространяются общие правила учета доходов и расходов, установленные гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

По мнению налоговых органов, каждый случай перехода права собственности признается реализацией. Если фирма возвращает товар уже после того, как право собственности на него перешло к ней, то это обратная купля-продажа (даже в том случае, если организация имеет право вернуть поставленную продукцию по условиям договора).

Стоимость материалов, которые не были использованы при восстановлении здания, не могут быть учтены на счете 08. Если общество ошибочно отнесло на счет 08 стоимость материалов, не использованных при выполнении строительно-монтажных работ, то на их стоимость следует произвести следующую исправительную запись: Дебет 08, Кредит 10 - сторно. Как следует из изложенного, стоимость материалов заказчика, использованных подрядной организацией при выполнении строительно-монтажных работ, может быть отражена записью Дебет 08, Кредит 10 только на основании отчета подрядной организации об использовании материалов. Материалы, переданные подрядчику для выполнения работ, но не оформленные отчетом подрядчика об их фактическом использовании, должны учитываться на отдельном субсчете к счету 10.

Общая схема бухгалтерских записей при выполнении строительно-монтажных работ подрядными организациями будет иметь следующий вид:

I. Дебет 10, Кредит 60 - на стоимость приобретенных материалов у организации (основание - товарная накладная, приходный ордер);

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости приобретенных материалов (основание - счет-фактура, товарная накладная);

Дебет 10, субсчет "Материалы, переданные подрядной организации", Кредит 10 - на стоимость материалов, переданных подрядной организации (основание - накладная на отпуск материалов на сторону (форма N М-15));

Дебет 08, Кредит 60 - на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией (основание - акт приемки по форме N КС-2 и справка о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3);

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости строительно-монтажных работ;

Дебет 08, Кредит 10, субсчет "Материалы, переданные подрядной организации" - на стоимость материалов, использованных подрядчиком при выполнении строительно-монтажных работ (основание - отчет подрядчика об использовании материалов).

II. В случае если обществом было приобретено оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в реконструируемом здании, применяется счет 07 "Оборудование к установке". Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склад общества. Приобретение оборудования за плату у других организаций и лиц отражается по дебету счета 07 в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или др. Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 в дебет счета 94 "Вложения во внеоборотные активы".

**Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления**

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления общая стоимость работ будет складываться из стоимости приобретенных МПЗ для этих целей; заработной платы работников, привлеченных для выполнения строительно-монтажных работ; ЕСН и страховых взносов, начисленных на такие выплаты; стоимости строительно-монтажных работ привлеченных сторонних организаций и др.

Общая схема бухгалтерских записей при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления будет иметь следующий вид:

Дебет 10, Кредит 60 - на стоимость приобретенных материалов (основание - товарная накладная, приходный ордер);

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости приобретенных материалов (основание - товарная накладная, счет-фактура);

Дебет 08, Кредит 10 - на стоимость материалов, использованных при выполнении строительно-монтажных работ (основание - требование-накладная, акт на списание материалов);

Дебет 08, Кредит 70, 69 - на сумму заработной платы, ЕСН и страховых взносов на начисленную заработную плату работников, привлеченных для выполнения строительно-монтажных работ (основание - табели учета рабочего времени, расчетные ведомости, акты (наряды));

Дебет 08, Кредит 60 - на стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядной организацией (на основании акта приемки по форме N КС-2 и справки о стоимости выполненных работ и затрат по форме N КС-3);

Дебет 19, Кредит 60 - на сумму НДС со стоимости строительно-монтажных работ, выполненных подрядчиком;

Дебет 01, Кредит 08 - увеличена стоимость здания (для оформления этой операции следует использовать типовую форму N ОС-3);

Дебет 19, Кредит 68 - на сумму НДС со стоимости строительно-монтажных работ для собственного потребления (НДС должен быть начислен на все учтенные расходы при выполнении строительно-монтажных работ);

Дебет 68, Кредит 19 - на сумму НДС со стоимости приобретенных материалов (основание - счет-фактура);

Дебет 68, Кредит 19 - на сумму НДС со стоимости работ, выполненных подрядными организациями;

Дебет 68, Кредит 19 - на сумму НДС по строительно-монтажным работам для собственного потребления (при условии уплаты в бюджет НДС по декларации за ноябрь 2006 г.).

Дебет 85, Кредит 88 – на сумму украденных из интернета работ.

Отнесение на расходы стоимости работ подрядной организации в случае отсутствия у нее соответствующей лицензии

В соответствии со ст. 173 ГК РФ сделка, совершенная юридическим лицом, не имеющим лицензии на занятие соответствующей деятельностью, может быть признана судом не действительной по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего контроль или надзор за деятельностью юридического лица, если доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о ее незаконности.

В случаях, когда законом установлено требование о лицензировании определенного вида деятельности, суды исходят из того, что другая сторона (в рассматриваемом случае - заказчик) должна знать о таком требовании. В то же время если соответствующие доказательства в материалах дела не представлены, то суды отказывают в признании такой сделки недействительной.

Если подрядчик не имел необходимой лицензии, то такая сделка, выходящая за пределы правоспособности юридического лица (подрядчика), является оспоримой. В ст. 173 ГК РФ определен круг лиц, которые могут обратиться в суд с требованием о признании оспоримой сделки недействительной. Это может быть само лицо, действовавшее без лицензии (в рассматриваемом случае - подрядчик), либо его учредитель (участник), либо государственный орган, осуществляющий контроль или надзор за деятельностью этого лица.

Сделка может быть признана недействительной только по решению суда. В отсутствии соответствующего решения суда она является действительной. Именно поэтому у налогового органа не имеется оснований считать, что расходы по такой сделке не учитываются в целях обложения налогом на прибыль. В частности, затраты по строительству объектов основных средств учитываются в целях обложения налогом на прибыль посредством амортизации. Налоговый кодекс Российской Федерации не связывает учет затрат по строительству основных средств либо сумм амортизации по этим основным средствам с наличием или отсутствием у подрядчика лицензии на осуществление строительной деятельности. Вместе с тем наличие судебной практики о непризнании налоговыми органами расходов по работам (услугам), выполненным организациями, не имеющими соответствующих лицензий, свидетельствует о возможных судебных разбирательствах в случае отнесения обществом на расходы стоимости работ подрядной организации, у которой отсутствует лицензия.

Ты нашел/нашла все ошибки и приписки, на подобии этой? Я подскажу - в каждом разделе их по одной штуке, а список литературы – неправильный отчасти, выпиши все законы, на какие есть ссылки в тексте, это все по честному. Читай внимательно, не верь взятому из сети.

**Список литературы**

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. от 31.12.2002).

2. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденное Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н.

3. Международные стандарты финансовой отчетности 2005: Издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 2005. - 1064 с.

4. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/2002, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 119

5. Ревуцкий Л.Д. Система анализа и контроля результатов работы предприятия. Сборник научных трудов. Приложение к журналу "Аудит и финансовый анализ". - 2005. - N 3. - С. 142 - 165.

6. Малыхин В.И. Экономико-математическое моделирование налогообложения. - М.: Высшая школа, 2006.