

## **КАПИТАЛЬНЫЙ РЕМОНТ И РЕКОНСТРУКЦИЯ: СПОРНЫЕ МОМЕНТЫ УЧЕТА**

**Деревянко К.Н.**

*Кандидат экономических наук, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, аудит и налогообложение» ФГБОУ ВО «Сочинский государственный университет»,*

*г. Сочи, Россия*

**Сивкова С.В.**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, аудит и налогообложение» ФГБОУ ВО «Сочинский государственный университет»,*

*г. Сочи, Россия*

**Лазариди И.К.**

*магистрант 2 курса программы «Развитие системы внутреннего контроля и минимизация рисков экономической деятельности», ФГБОУ ВО «Сочинский государственный университет»*

*г. Сочи, Россия*

### **Аннотация**

Статья посвящена спорным моментам отражения в бухгалтерском учете расходов на капитальный ремонт и реконструкцию. Рассмотрены разница записей в учете между реконструкцией и капитальным ремонтом, вопросы отражения налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам подрядчика. Приведены примеры арбитражной практики по спорным вопросам учета, возникающим у налоговых органов к организациям, осуществляющим капитальный ремонт и реконструкции как своими силами, так с привлечением подрядных организаций.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, капитальный ремонт, реконструкция, налогообложение, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, затраты, расходы.

## **OVERHAUL AND RECONSTRUCTION: MOOT POINT ACCOUNTING**

**Derevianko K.N.**

*PhD, lecturer in "Accounting, auditing and taxation" FGBOU IN "Sochi State University"*

*Sochi, Russia*

**Sivkova S.V.**

*Ph.D., associate professor of "Accounting, auditing and taxation" FGBOU IN "Sochi State University"*

*Sochi, Russia*

**Lazaridi I.K.**

*2nd year undergraduate program "Development of the economic activity of the internal control system and risk minimization" FGBOU IN "Sochi State University" Sochi, Russia*

## **ABSTRACT**

Article focuses on the controversial moments of reflection in accounting for capital repair and reconstruction costs. We consider the accounting records difference between reconstruction and capital repair, reflection questions of value added tax at the expense of the contractor invoices. We can see examples of arbitration practice on controversial accounting issues arising from the tax authorities for organizations engaged in repair and reconstruction of both their own as well as with the involvement of contractors.

**Keywords :** accounting, capital repairs, reconstruction, taxation, value added taxes, income tax, costs, expenses.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации бухгалтерия организации должна обеспечить отдельный учет текущих затрат и затрат, связанных с капитальными вложениями. [4]

Все виды ремонтов (текущий, средний и капитальный) включаются в бухгалтерском учете в затраты на соответствующие счета и в налоговом учете также учитываются в затратах при их экономическом обосновании и соответствующем документальном подтверждении.

В бухгалтерском учете организация в соответствии с учетной политикой может применять правило единовременного включения сумм капитального ремонта в себестоимость или издержки обращения в текущем периоде. А также может равномерно резервировать расходы для будущего списания через сформированные резервы расходов на капитальный ремонт. Эти ситуации достаточно полно описаны в экономической литературе и в настоящее время не возникает затруднений с их бухгалтерским учетом.

Спорные ситуации известны при включении (присоединении) сумм неиспользованных резервов в налогооблагаемую прибыль организации, если капитальный ремонт не носит долгосрочного характера. В таких случаях

необходимо анализировать первичные бухгалтерские документы, расчеты затрат на ремонты, сметы на капитальный ремонт и т.п.

В учетной практике имеют место ситуации, когда бухгалтеры расходы на капитальный ремонт умышленно «капитализируют» - неправомерно включают в стоимость основных средств по разным причинам, в том числе для улучшения структуры баланса повышением размера чистых активов, снижения убытков или увеличения прибыли. Имеют место варианты включения расходов на капитальный ремонт в расходы будущих периодов.[8]

Второй стороной проблемы является включение организацией стоимости работ по реконструкции в затраты с противоположной целью – уменьшением налогооблагаемой прибыли. Однако арбитражная практика свидетельствует о том, что нередко организации инициируют споры с проверяющими учреждениями по вопросу идентификации расходов на капитальный ремонт и (или) реконструкцию.

Между реконструкцией и капитальным ремонтом любого строения существует значительная разница.

Капитальный ремонт характеризуется заменой или восстановлением частей основного средства, за исключением ведущих строительных конструкций.

Целью проведения капитального ремонта является устранение неисправности всех изношенных элементов, включая частичную замену или усиление несущих конструкций, крыши, кровли и т.д. на более эффективные и современные и ремонтно-пригодные материалы. При этом может проводиться модернизация здания: улучшение планировки путём демонтажа старых несущих перегородок и возведения новых, переоборудование старых инженерных сетей на новые и современные. Текущий и средний ремонт осуществляется, как правило, с периодичностью до года.

При капремонте, как правило, бухгалтерией выполняются записи:

*Дебет 20 ,23,25,26, 44 Кредит 02,10,60,69 ,70,71,76 и др.* в зависимости от того, кто выполняет ремонтные работы - сама организация, подрядчик,

комбинированным способом (организация и подрядчик).

- отражены работы по капитальному ремонту на основании соответствующих первичных бухгалтерских документов;

*Дебет 19 Кредит 60,71,76*

- отражен НДС в книге покупок по соответствующим счетам-фактурам. [12]

Проверка контрагента-подрядчика на добросовестность как налогоплательщика обязательна. Необходимо обратить внимание на соответствие подписей у руководителя организации –подрядчика в договоре и на счетах-фактурах.[9]

*Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС»Кредит 19(соответствующий субсчет)*

- принят к вычету из бюджета НДС по капитальным работам на основании записи в книге покупок ( при условии, что налогоплательщик не освобожден от уплаты НДС).

Реконструкцией считается изменение параметров объекта капитального строительства, изменение его предназначения в связи с этим, замена частей путем перестройки, модернизации и увеличения в связи с этим его стоимости.

Стоит отметить ещё одно определение реконструкции из ст. 257 НК РФ: «К реконструкции относится 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».

При проведении реконструкции в бухгалтерском учете выполняются записи, приводящие к увеличению стоимости объектов основных средств, то есть к капитализации расходов:

*Дебет 08 Кредит 02,10,60,69 ,70,71,76;*

*Дебет 19 Кредит 60,71,76;*

*Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19;*

*Дебет 01 Кредит 08.*

Термин «реконструкция» в НК РФ и Градостроительном кодексе РФ существенно отличается. Возникает вопрос: каким из определений следует руководствоваться, или одно дополняет другое? Тогда получается, что переустройство - это и есть реконструкция? Согласно статье 25 Жилищного кодекса РФ переустройство жилого помещения представляет собой установку, замену или перенос инженерных сетей, санитарно-технического, электрического или другого оборудования, требующих внесения изменений в технический паспорт жилого помещения. Данное определение не противоречит термину Градостроительного кодекса о капитальном ремонте в части «замена и (или) восстановление систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения». [2] Определения реконструкции в Жилищном кодексе нет. [3] Выходит, определение, взятое из Налогового кодекса, противоречит Градостроительному и Жилищному кодексам? В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - 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. [1]

Таким образом, если в здании производится продукция (иными словами - если здание, о котором идёт речь, производственного назначения) и продукция эта облагается налогом, то необходимо руководствоваться определением из НК РФ. То есть, реконструкцией в данном случае будет являться замена и (или) установка оборудования на более совершенное, которое сможет изготавливать новую продукцию или позволит увеличить объёмы или улучшить качество продукции. Если предполагается заменить старое, морально и физически устаревшее оборудование на новое, современное, то это будет являться техническим перевооружением; при этом разрешается изменить технологию

производства, но не допускается увеличение производственных мощностей и не идёт речь о количестве и качестве выпускаемой продукции.

Основным отличием ремонта от реконструкции или модернизации заключается в том, что следствием ремонта является увеличение затрат экономического субъекта, а назначение объекта не меняется. Объект основного средства по-прежнему эксплуатируется с теми же первоначальными характеристиками. Кроме того, не увеличиваются его производственные характеристики, например, мощность, площадь, параметры и т.п.

Для того чтобы у налоговых органов не возникло претензий к расходам на ремонт, целесообразно оформлять следующие документы (причем независимо от того, собственными силами выполняется ремонт основных средств или привлекают для этого сторонних исполнителей):

- служебную записку на имя руководителя подразделения или организации о поломке оборудования либо о выявлении тех или иных дефектов. Она обычно составляется в произвольной форме;
- акт о приеме-сдаче отремонтированного объекта, в котором приводится перечень и стоимость выполненных ремонтных работ, замененных деталей и запчастей.

Важным аспектом правильности документального оформления расходов является проверка контрагента на добросовестность. Анализ выводов налогового органа при выездных проверках позволяет сделать вывод о том, что отсутствие заработной платы сотрудников у подрядчика является основанием для исключения из затрат стоимости капитального ремонта и отказа в вычете налога на добавленную стоимость.[6] Организация, планирующая проведение подрядчиком капитальных ремонтов, реконструкции в обязательном порядке должна убедиться в добросовестности выбранного контрагента – см. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 ноября 2016 года Дело № А06-106/2016. Необходимо учитывать важность факта ведения общего и специального журнала строительных работ – см. Решение от 21 ноября 2016 года Дело № А27-17051/2016 Арбитражный суд Кемеровской области.

Правильно организованный документооборот является гарантией правомерности включения расходов в затраты при капитальном ремонте (среднем и текущем) и начисления сумм амортизации при реконструкции от увеличенной стоимости объекта.

Реконструкция линейного объекта, в отличие от капитального ремонта, изменяет технические параметры и характеристики реконструируемого объекта.

При выполнении работ своими силами и при приобретении давальческого сырья – материалов, передаваемых в дальнейшем подрядчику, необходимо помнить, что списание материалов должно быть документально подтверждено. Разработанные самой организацией первичные бухгалтерские документы взамен унифицированных бланков не всегда закреплены учетной политикой как внутренние учетные документы. [7] Следует напомнить, что списание материалов в расход по нормам и их документальное экономическое обоснование часто является проблематичным и недостаточно документировано. [10,11]

Вопрос учета у собственника помещений и арендатора неотделимых улучшений решается по условиям договора аренды. Большинство договоров аренды содержат условия о возможности (не возможности) проведения реконструкции помещения. Существуют условия возврата собственнику помещения в первоначальном виде и условия по которым арендатор может производить неотделимые улучшения с передачей их собственнику помещения.

Большое значение классификации капитальных ремонтов и реконструкции уделяется при вопросе возмещения из бюджета НДС санаторно-курортными организациями, так как основная их деятельность оказания санаторно-курортных услуг – освобождена от НДС. В этой связи возникает следующая проблема:

1. При проведении капитального ремонта входной налог на добавленную стоимость или в полном объеме относится на затраты, или распределяется пропорционально выручке по способу закреплению в учетной

политике организации. Доля НДС не подлежащая вычету из бюджета списывается в расходы по дате принятия акта выполненных работ.

2. Если в санатории проводится реконструкция расходы по которой включаются в стоимость объекта, то налог на добавленную стоимость может быть принят к вычету при наличии облагаемых НДС оборотов в полном объеме и затем при предоставлении услуг, освобождаемых при НДС, НДС по реконструкции восстанавливается к уплате бюджет в конце налогового периода в течение 10 лет - основание п.6 ст. 171.1 21 глава НК РФ.

Таким образом, техническим службам организации целесообразно определить вид проводимых в организации работ – капитальный ремонт или реконструкция, а экономическим- обеспечить правильный учет текущих затрат и капитальных вложений с обязательной проверкой подрядной организации на добросовестность как налогоплательщика.

#### **Библиографический список:**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации
2. Градостроительный кодекс РФ
3. Жилищный кодекс РФ
4. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 08.07.2016)
5. "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598)
6. Кисилевич Т.И. К вопросу проверки добросовестности контрагента // Т.И, Кисилевич, в сборнике: стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые, хозяйственные аспекты, материалы 2-й Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор Горохов А.А.. 2012. С. 125-128.
7. Кисилевич Т.И. Неунифицированные формы первичных учетных документов в бухгалтерском и налоговом учете // Т.И. Кисилевич Аудит и финансовый анализ. 2009. № 5. С. 039-048.

8. Кисилевич Т.И. Расходы будущих периодов и валюта баланса организации // Т.И. Кисилевич Экономика и предпринимательство, 2015. №12-1 (65-1). С. 863-865.
9. Кисилевич Т.И. Счет-фактура как инструмент налогового контроля // Т.И. Кисилевич Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2.С. 13-21.
10. Кисилевич Т.И., Петух А.В., Азарова В.С. Аудит материально-производственных запасов // Т.И. Кисилевич, А.В. Петух, В.С. Азарова Экономика и предпринимательство. 2016. № 7 (72). С. 598-601.
11. Кисилевич Т.И., Прудникова И.В. Учет и контроль над движением малоценного имущества в рекреационной сфере // Т.И. Кисилевич, И.В. Прудникова Аудит и финансовый анализ. 2013. № 1. С. 44-50.
12. Сивкова С.В. «Проблемные» вычеты НДС при недобросовестности контрагентов: анализ судебной практики //С.В. Сивкова Экономика и предпринимательство. 2016.№ 8(73).С.755-761
13. Интернет источник: <http://sudrf.kodeks.ru>