

ОБЪЕКТЫ ВНЕШНЕГО БЛАГОУСТРОЙСТВА: ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Девятаева Н. В., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск
Мирончева А. С., студентка 3 курса экономического факультета,
Мордовский государственный университет имени Н. П. Огарёва, г. Саранск

Положение фирмы на рынке товаров, работ и услуг зависит от многих факторов: уровня спроса, конкурентоспособности и т.д. Вместе с тем большое значение приобрели вопросы имиджа организации. В связи с этим предприятия производят дополнительные расходы на ремонт и отделку офисных помещений, благоустройство прилегающей к зданию территории. Проведение этих работ связано с расходованием денежных средств, материальных и трудовых ресурсов, но благоустроенный офис является преимуществом компании при привлечении клиентов. И часто у бухгалтера возникают вопросы, связанные с особенностями учета объектов благоустройства.

Ключевые понятия: объекты внешнего благоустройства, благоустройство территории, объекты основных средств, идентификация объектов внешнего благоустройства, работы по благоустройству территории, учет объектов внешнего благоустройства.

Следует для начала отметить, что к работам по благоустройству территории, как правило, относят озеленение (в том числе посадку клумб, разбивку газонов), асфальтирование дорожек, оборудование автостоянок, установку скамеек, ограждений, фонтанов, скульптур, фонарей уличного освещения; постройку ротонд, веранд, разбивку водоемов, причалов и т.п.

В результате работ по благоустройству территории у организации формируются объекты благоустройства, которые в зависимости от своего назначения относятся либо к объектам внешнего благоустройства, либо к основным средствам, используемым организацией для осуществления основной деятельности.

Заметим, что актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основного средства при одновременном выполнении следующих условий:

– объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд предприятия либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

– объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или один операционный цикл, если он длится не менее 12 месяцев);

– организация не предполагает его последующую перепродажу, и он способен приносить организации доход в будущем. [2]

Основная проблема при учете объектов внешнего благоустройства состоит в их идентификации. Определяющим критерием, по которому следует идентифицировать указанные объекты, является их функциональное назначение. Назначение объектов внешнего благоустройства состоит в том, чтобы сделать территорию организации (также территорию вокруг нее) удобной для использования и придать ей эстетичный вид. Если же созданные организацией объекты определенным образом способствуют осуществлению деятельности организации, получению дохода, их следует относить к основным фондам.

Тут начинается самое интересное. Если взять коммерческие организации, для которых оказание лечебно-профилактических, оздоровительных, развлекательных и т.п. услуг является основным видом деятельности, то особых проблем при принятии объектов благоустройства к объектам основных средств не возникает. Дело в том, что в таких организациях перечисленные виды работ непосредственно связаны с оказанием услуг (например, чем больше в санатории фонтанов, клумб, скамеек и т.д., тем выше уровень предоставляемых им услуг, а значит, и количество отдыхающих, и, соответственно, он получит больше доходов). Поэтому результатом произведенных расходов в таких организациях в большинстве случаев будет не создание объектов внешнего благоустройства, а появление объектов основных средств.

Иная ситуация складывается в коммерческих организациях, отличных от вышеуказанных. Например, когда расходы на благоустройство производят торговые фирмы, промышленные предприятия, организации, оказывающие бытовые услуги населению, то есть такие субъекты предпринимательства, в деятельности которых созданные объекты напрямую не используются. В этом случае часто проверяющие органы настаивают на том, что объекты благоустройства не способны приносить предприятию доход в будущем, а, следовательно, основными средствами не являются. Организацию такое положение вещей не устраивает, она начинает доказывать (часто в суде), что созданный ею объект благоустройства направлен именно на деятельность, приносящую доход, привлечение клиентов и т.п., то есть организацией изначально планируется, что объект благоустройства в будущем будет приносить дополнительный доход. В данной ситуации суды занимают сторону предприятия и признают объект внешнего благоустройства основным средством (постановления ФАС Московского округа от 23.07.08 № КА-А40/11445-08). Министерство Финансов России также признает объекты внешнего благоустройства основными средствами. [3]

Приведем примеры, в которых объект можно отнести как к объектам внешнего благоустройства, так и к основным средствам:

Установка ограждений. Расходы на ограждение территории относятся к расходам на создание основных средств и учитываются для целей налогообло-

жения в том случае, если ограждение выполняет функции охраны, защиты территории владельца. Так, например, согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, к амортизируемому имуществу относятся: ограды (заборы) металлические (код ОКОФ 12 3697050, восьмая группа), ограды (заборы), кроме металлических (код по ОКОФ 12 4540000). [6]

В случае если ограждение носит чисто декоративный характер, оно признается объектом внешнего благоустройства.

Асфальтирование территории. Иногда организации асфальтируют территорию вокруг своих зданий, не являющуюся проезжей частью. По нашему мнению, такая заасфальтированная территория относится к объектам внешнего благоустройства только в том случае, если непосредственно не используется для осуществления деятельности организации (например, для погрузочно-разгрузочных работ, временного хранения материалов, продукции и т.д.), т.е. не является производственной площадкой.

Согласно Общероссийскому классификатору основных фондов площадки производственные с покрытием относятся к основным фондам, имеют код 12 0001121 и включены в соответствии с Классификацией основных средств в седьмую амортизационную группу.[6]

Озеленение. Расходы организации на озеленение территории, разбивку газонов, устройство клумб и уход за ними не имеют отношения к процессу извлечения организацией прибыли и соответственно не могут уменьшать ее для целей налогообложения. Таким образом, соответствующие объекты относятся к объектам внешнего благоустройства.

Сооружение фонтанов, установка скульптур. В отношении расходов на сооружение фонтанов и установку скульптур справедливы те же соображения, что и для расходов по озеленению. Числящиеся на балансе организации фонтаны и скульптуры относятся к объектам внешнего благоустройства.

Оборудование автостоянок. Многие организации оборудуют территорию для хранения автотранспортных средств своих клиентов.

При решении вопроса об отнесении таких автостоянок к объектам внешнего благоустройства (т.е. объектам, не используемым непосредственно для извлечения дохода) следует исходить из вида деятельности организации.

Так, например, организация, оказывающая услуги по хранению автотранспортных средств на автостоянках на платной основе, безусловно, учитывает расходы на ее сооружение для целей налогообложения прибыли. Для такой организации автостоянка является объектом основных средств, подлежащим амортизации, и соответственно не относится к объектам внешнего благоустройства.

Не является объектом внешнего благоустройства для целей бухгалтерского учета и налогообложения автостоянка для клиентов, *сооруженная организацией общественного питания*, даже в том случае, если отдельная плата за парковку с клиента не взимается. Дело в том, что согласно Общероссийскому классификатору услуг населению, утвержденному постановлением Госстандар-

та России от 28 июня 1993 г. № 163, парковка личных автомашин потребителя на организованную стоянку у предприятия общественного питания относится к прочим услугам общественного питания (код 122706). [6]

Если же организация оборудует территорию под стоянку автотранспорта, не используемую для извлечения дохода (осуществляемая предприятием деятельность не предусматривает организации автостоянки), такая стоянка, по нашему мнению, признается объектом внешнего благоустройства, и расходы на ее сооружение не учитываются для целей налогообложения прибыли.

Теперь поговорим непосредственно о бухгалтерском учете таких объектов, а точнее – об их амортизации. Объекты внешнего благоустройства (скульптуры, беседки, мостики, дорожки и т.п.) для целей бухгалтерского учета подлежат амортизации, поскольку их потребительские свойства со временем изменяются. Если на балансе в качестве основных средств числятся специально устроенные искусственные водоемы, речки и т.п., то они не подлежат амортизации, так как признаются для целей бухгалтерского учета объектами природопользования.

Но при налогообложении с амортизацией объектов внешнего благоустройства возникают некоторые сложности. Так, Минфин РФ считает, что объекты внешнего благоустройства вне зависимости от источника финансирования амортизировать нельзя. [4, 5]

У судебных органов по этому поводу нет единого мнения. Некоторые из них считают, что по объектам, сооруженным налогоплательщиком без привлечения источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, амортизацию можно начислять (постановления ФАС Северо-Западного округа от 01.06.09 № А56-33207/2008, Поволжского округа от 28.08.08 № А65-20868/07, Уральского округа от 26.06.08 № Ф09-4500/08-С3). Другие суды придерживаются позиции, что объекты внешнего благоустройства, вне зависимости от источников финансирования, в соответствии с подп.4 п.2 ст.256 НК РФ амортизации не подлежат (постановления ФАС Московского округа от 29.03.10 № КА-А40/2482 по делу № А40-68040/08-80-270, от 06.05.09 № КА-А40/3332-09 по делу № А40-11268/08-128-47). [1]

Что касается налогового учета, то здесь мы рассмотрим 3 вида налогов – это налог на имущество, налог на прибыль и налог на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); имущество, принадлежащее предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, ис-

пользуемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны порядка в РФ.

Из этого следует, что на стоимость объектов внешнего благоустройства налог на имущество начисляется в полном объеме, за исключением случаев, когда объектами благоустройства являются искусственные водоемы, речки и другие объекты, связанные с водой или землей.

Для целей налогообложения прибыли объекты внешнего благоустройства являются амортизируемым имуществом. Но при этом не должны амортизироваться (подп. 4 п. 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ). С этой неприятной нормой организации сталкиваются довольно часто. Налоговые службы в письме УМНС России по Московской области от 8 декабря 2003 г. N 04-24/АА885 указывают, что капитальные затраты на благоустройство территории вообще не могут быть учтены для целей исчисления налога на прибыль. К сожалению, их позицию разделяют и в Минфине России. Так, в письме от 25 апреля 2005 г. N 03-03-01-04/1/201 была рассмотрена следующая ситуация. Организация строит торговый центр. Сметой предусмотрено благоустройство прилегающей территории: асфальтирование, устройство дорожек, газонов, посадка кустарников, установка внешнего электрического освещения. По мнению чиновников, перечисленные расходы не должны учитываться как одно основное средство, а формируют несколько объектов внешнего благоустройства, первоначальная стоимость которых не списывается в налоговом учете.

Конечно, с таким радикальным подходом чиновников можно поспорить. Так, например, устройство дополнительного освещения может быть обосновано интересами безопасности, точно так же, как установка видеокамер. Но доказывать право на амортизацию таких объектов придется в суде.

На практике убедить судей в том, что объекты благоустройства можно амортизировать, помогают следующие доводы:

– запрет на амортизацию таких объектов прописан в статье 256 Налогового кодекса РФ нечетко. Из пункта 2 этой статьи ясно лишь, что нельзя амортизировать объекты внешнего благоустройства, созданные за счет бюджетных или иных целевых средств, а также сооружения судоходной обстановки. Также запрет распространен на "другие аналогичные объекты". Но что считать такими объектами, не сказано. Такая неопределенность позволяет апеллировать к статье 3 Налогового кодекса РФ. Напомним, что эта статья предписывает трактовать все неточности и неясности законодательства в пользу налогоплательщика. И именно этот аргумент убедил судей ФАС Северо-Западного округа в том, что фирма вправе амортизировать в налоговом учете объекты внешнего благоустройства, созданные без привлечения бюджетных и целевых средств. Свои выводы арбитры изложили в постановлении от 18 июля 2005 г. N А56-11749/04.

– в том же постановлении N А56-11749/04 приведен еще один довод в пользу амортизации объектов внешнего благоустройства. Зачастую организация тратится на них не по своей инициативе, а по требованию отраслевых инструкций и правил. В приведенном судебном деле организация сослалась на Правила технической эксплуатации электрических станций и сетей РФ, утвержден-

ные приказом Минэнерго России от 19 июня 2003 г. N 229. Этим документом предписывалось систематически проводить озеленение и благоустройство территории.

– Минфин России разрешил амортизировать объекты внешнего благоустройства в бухучете. Тем самым он признал, что данные объекты отвечают всем признакам основных средств. А один из них - способность приносить доход (п. 4 ПБУ 6/01). А раз объекты благоустройства приносят прибыль, то истраченные на них средства вполне могут быть списаны в ее уменьшение в налоговом учете. Ведь согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ, из налогооблагаемой базы можно исключить те расходы, которые непосредственно направлены на получение доходов.

Что касается налога на добавленную стоимость: вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения СМР, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

«Входной» НДС по объекту основных средств, построенному подрядным способом, принимается к вычету в общем порядке по мере его накопления при соблюдении следующих условий:

– товары (работы, услуги) приобретены для совершения операций, облагаемых НДС;

– по приобретенным товарам (работам, услугам) у компании имеется надлежащим образом оформленная счет-фактура;

– товары (работы, услуги) приняты к учету при наличии соответствующих первичных документов.

Право на вычет «входного» НДС не зависит от факта завершения строительства (если в договоре предусмотрена поэтапная сдача объекта, вычет «входного» НДС можно произвести по мере сдачи каждого этапа работ) и ввода объекта в эксплуатацию. Сумма НДС, предъявленная налогоплательщику при выполнении СМР, подлежит вычету в общеустановленном порядке. Одно из условий применения вычета – использование товара (работы, услуги) в облагаемой НДС деятельности.

Чтобы подтвердить расходы на благоустройство, бухгалтер должен дожидаться получения от подрядчиков актов по ф. № КС-2 и КС-3 и счетов-фактур. Ожидать постановки построенного объекта на учет в качестве основного средства не нужно.

Часто налоговые органы считают, что работа по благоустройству не связана с производственной деятельностью и вычет НДС по ней принять нельзя. Компаниям приходится доказывать, что объекты благоустройства непосредственно используются в облагаемой НДС деятельности, подкрепив свою позицию данными об увеличении продаж и привлечении дополнительных клиентов. В большинстве случаев судебные органы поддерживают налогоплательщиков

(постановления ФАС Московского округа от 16.01.08 № КА-А41/14082-07, 11.01.08 № КА-А40/13672-07).

Таким образом, решая вопрос о благоустройстве прилегающей территории, организация должна иметь в виду, что может возникнуть ряд вопросов по учету создаваемых объектов благоустройства.

Библиографические ссылки

1. Чиркова Е. Ю. Объекты благоустройства глазами бухгалтера / Е. Ю. Чиркова // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 12

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н)

3. Письмо Минфина РФ от 18.11.05 № 07-05-06/307

4. Письмо Минфина РФ от 12.08.08 № 03-03-06/1/461

5. Письмо Минфина РФ от 04.12.08 № 03-03-06/4/94

6. ОКОФ: Общероссийский классификатор основных фондов Режим доступа:

<http://www.classifikator.ru/dic/okof/>

OBJECTS OF THE EXTERNAL ACCOMPLISHMENT: FEATURES OF ACCOUNTING

Devyataeva N. V., Associate Professor, Chair of Accounting and Audit
Ogarev Mordovia State University, Saransk

Mironcheva A. S., 3rd year student of Department of Economics
Ogarev Mordovia State University, Saransk

Firm position on a commodity market, works and services depends on many factors: a level of demand, competitiveness etc. At the same time great value have acquired questions of image of the organization. In this connection the enterprises produce additional expenditures on repair and furnish of office premises, an accomplishment of territory adjoining to a building. Carrying out of these works is connected with an expenditure of money funds, material and a manpower, but the arranged well office is advantage of the company at attraction of clients. And it is frequent at the accountant there are the questions connected with features of accounting of objects of an accomplishment.

Key concepts: objects of an external accomplishment, an accomplishment of territory, objects of fixed assets, identification of objects of an external accomplishment, work on an accomplishment of territory, accounting of objects of an external accomplishment.