

Учет затрат на благоустройство

Внимание!! Данная статья была ранее опубликована в научном журнале. При использовании текста данной статьи для написания научных трудов, просьба не забывать указывать ссылку на первоисточник.

Ссылка для списка используемой литературы

Татаров К.Ю. Учет затрат на благоустройство \\ Бухучет в строительных организациях.2012. №11. с.55-59.

В соответствии со статьей 61 Градостроительного кодекса РФ строительство, реконструкция, капитальный ремонт зданий, строений и сооружений, их частей осуществляются на основе проектной документации - графических и текстовых материалов, определяющих объемно - планировочные, конструктивные и технические решения для строительства, реконструкции и капитального ремонта указанных объектов, а также благоустройства их земельных участков. Таким образом, объекты внешнего благоустройства при осуществлении строительства включены в общий сметный расчет и представляют собой его неотъемлемую часть. На основании статьи 743 Гражданского кодекса РФ при отсутствии указаний в договоре строительного подряда предполагается, что подрядчик обязан выполнить все работы, указанные в строительной документации и в смете. Таким образом, гражданское законодательство оставило возможность привлечения к выполнению договора строительного подряда другой организации. В настоящее время рынок предложений по благоустройству прилегающих территорий в достаточной мере сформирован специализированными организациями. В дальнейшем, под термином «подрядчик» мы будем понимать любую организацию, заключившую с заказчиком договор на выполнение работ по благоустройству.

Термины "благоустройство" не имеет определений в нормативных документах бухгалтерского учета. Подобное толкование отсутствуют и в Налоговым кодексом РФ. Поэтому Минфин России в письме от 13 октября 2004 г. N 03-03-01-04/1/73 рекомендует руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359. В соответствии с данным документом к объектам внешнего благоустройства относятся: внутренние дороги, газоны, клумбы, фонтаны, декоративные панно, малые архитектурные формы. По мнению автора, данный перечень нельзя считать исчерпывающим. К объектам внешнего благоустройства необходимо относить также внешнее освещение, прогулочные дорожки, детские площадки, места выгула собак и т.д. В соответствии с Письмом Минфина РФ от 17 июля 2012г. № 03-03-06/2/81 под расходами в объекты внешнего благоустройства следует понимать расходы,

которые направлены на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации.

Между тем, по мнению автора, из-под определения термина «благоустройство» необходимо вывести объекты, которые находятся на территории, но не служат целям обустроенности, эстетики и комфорта. Наличие подобных объектов обусловлено производственной необходимостью и регламентируется иными нормативными и законодательными актами. Речь идет о наружном ограждении, внутренних подъездных дорогах, системах освещения, охраны и иных сооружениях. Данные объекты представляют собой самостоятельные основные средства, затраты на возведение и эксплуатацию которых вопросов необоснованности не вызывают.

Учет у Подрядчика

В соответствии с пунктом 3 ПБУ-2/2008 «Учет договоров строительного подряда» возникает необходимость организации бухгалтерского учета доходов, расходов и финансового результата по каждому исполняемому договору. Производство работ по благоустройству территории следует признать самостоятельным договором потому как: на данный вид работ имеется самостоятельная документация и локальная смета, и доходы и расходы по данным работам могут быть достоверно определены. Поэтому, вне зависимости от того, что работы по благоустройству выполняются для одного заказчика и в рамках одного проекта, учет подобных работ у подрядчика должен быть организован отдельно. Подобный подход должен иметь место и с точки зрения документирования строительства. В журнале Учета выполненных работ (форма КС-6) данные работы должны быть отражены обособленно.

Пример 1: ЗАО «Риэлтстрой» в рамках договора строительного подряда выполняет работы по благоустройству территории, примыкающей к объекту капитального строительства. Для этого приобретены тротуарная плитка на сумму 944000 руб., в т.ч. НДС (18%)=144000 руб. и саженцы каштана в количестве 20 штук, по цене 2000 руб. за единицу, на общую сумму 47200 руб., в т.ч. НДС (18%)=7200 руб. Однако, в соответствии с утвержденной проектно-сметной документацией для озеленения территории должны были быть использованы саженцы березы по цене 1500 руб. за единицу. Подобное отклонение от документации было согласовано с заказчиком и оформлено дополнительным двухсторонним соглашением. По условиям договора оплата работ осуществляется заказчиком после их принятия.

Дебет 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» - 991 200-00 руб. – Оплата поставщику. Для упрощения и понимания будем считать, что тротуарная плитка и саженцы каштана приобретаются у одного поставщика;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» - Кредит 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» - 151 200-00 руб. – Выделен НДС, уплаченный поставщику;

Дебет 10 «Материалы» - Кредит 60 «Расчеты с продавцами и подрядчиками» – 840 000-00 руб. - Учтены затраты на приобретение плитки и саженцев. Основание: накладная поставщика;

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям» - 151 200-00 руб. Сумма НДС, уплаченная поставщику, принята к зачету на основании выданного счета-фактуры;

Дебет 20 «Основное производство», субсчет «Благоустройство» - Кредит 10 «Материалы» - 840 000-00 руб. - Списаны плитка и саженцы, использованные на производство работ. Принимая во внимание необходимость дифференцированного отражения затрат по каждому договору, имеет смысл открыть к счету 20 «Основное производство» отдельный дополнительный субсчет «Благоустройство». Таким образом, требование ПБУ-2/2008 будут выполнены.

В соответствии с согласованной и утвержденной сметой, стоимость работ по благоустройству, рассчитанная при использовании саженцев березы, составила 1 770 000 руб. включая НДС. Однако, в связи с использованием для озеленения саженцев каштана, возникло отклонение от ранее утвержденной цены, обусловленное использованием более дорогих саженцев. На основании пункта 8 ПБУ-2/2008, выручка по договору должна быть скорректирована на величину подобного отклонения. В данном примере для наглядности приводится раздельное отражение выручки и отклонения.

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 1 770 000 руб. – Отражена выручка строительной подрядной организации за выполненные работы по благоустройству, на основании Акта КС-2, подписанного заказчиком.

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» - 11800 руб. – Отражено отклонение от согласованной цены на стоимость разности между стоимостью саженцев каштана и березы.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» - 271 800 руб.- Начислен НДС в бюджет со стоимости работ по благоустройству территории со всей суммы реализации, включая учтенное отклонение.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость» - Кредит 20 «Основное производство», субсчет «Благоустройство» - 840 000 руб. – Списаны затраты на производство благоустройства территории. Для упрощения рассматриваемого примера мы рассматриваем только материальные затраты подрядной организации. Прочие затраты, такие как заработная плата, отчисления во вне-

бюджетные фонды, амортизация и прочие, также аккумулируемы на субсчете «Благоустройство» в данном примере не учитываются.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» - Кредит 99 «Прибыли и убытки» - 670 000 руб. – Прибыль подрядной организации от выполнения работ по благоустройству территории.

Учет у Заказчика

Вопросы учета затрат на благоустройство у заказчика необходимо рассматривать в комплексном контексте. В некоторых случаях благоустройство территории является необходимым элементом, закрепленным законодательно. Существуют санитарные правила и нормы (например, СанПиН 2.2.1/2.1.1.1200-03 «Санитарно-защитные зоны и санитарная классификация предприятий, сооружений и иных объектов»), обязывающие промышленные предприятия, являющиеся источниками негативного воздействия на окружающую природную среду, создавать санитарно-защитные зоны и озеленять их. Нормативный документ регулирует величину защитной зоны и мероприятия по ее поддержанию. Другим примером является Постановление Главного санитарного врача РФ от 18.05.2010 № 58, которым утверждены Санитарно-эпидемиологические правила и нормативы (СанПин 2.1.3.2630-10), предназначенные для учреждений здравоохранения и других организаций по оказанию медицинской помощи населению в больницах, родильных домах, дневных стационарах и других лечебных учреждениях независимо от их принадлежности и форм собственности, которыми установлены определенные требования к территории лечебного учреждения. Так, в соответствии с данным документом земельный участок для лечебного учреждения должен быть сухим, чистым, вдали от источников загрязнения атмосферного воздуха. Затраты организации на реализацию подобных нормативных требований ни у контролирующих органов, ни у налоговиков вопросов не вызывает.

В хозяйственной деятельности часто возникают ситуации, на которые не распространяется действие существующих нормативных документов. Данная ситуация может иметь место, когда застройщик реализует проект, при котором территория входит составной частью возводимого объекта и представлять собой его неотъемлемую часть. Например, при строительстве детского сада или объекта санаторно-курортной зоны. В приведенных примерах прилегающая к объекту территория призвана служить тем же целям, что и возводимый объект, участвовать в коммерческой деятельности и служить для получения прибыли. В этих случаях работы по благоустройству территории составляют самостоятельные части проектно-сметной документации и для их выполнения привлекаются сторонние подрядные организации. Также необходимо помнить, что содержание территории и объектов уличной инфраструктуры явля-

ется постоянным процессом, перманентно требующим материальных и трудовых затрат на поддержание подобных объектов в должном состоянии. Поэтому, при классификации подобных объектов и выборе методики отражения их в бухгалтерском учете необходимо учитывать перспективу затрат на их обслуживание.

В других случаях прилегающая территория призвана обеспечивать необходимые санитарно-гигиенические требования, предъявляемые к возводимому объекту. Например, при возведении жилых домов предусматривается минимальное облагораживание территории и выполнение компенсационного озеленения утраченной в процессе строительства растительности.

Также объекты внешнего благоустройства могут возводиться без привязки к процессу строительства и осуществляться собственником земельного участка по собственной инициативе с эстетическими или иными целями. В этом случае высадка зеленых насаждений и создание малых архитектурных форм не представляет собой объекта, участвующего в хозяйственной деятельности и способного приносить прибыль, но при этом является объектом учета. Более того, в последнем примере затраты могут достигать космических размеров, так как для реализации задуманных планов собственники часто приглашают модных ландшафтников, архитекторов и дизайнеров, а применяемые материалы могут быть завезены с противоположного конца земного шара.

Пример 2: При строительстве Дома отдыха, предполагаемого к круглогодичному коммерческому использованию, ОАО «Березовая роща» производит работы по благоустройству прилегающей территории. В частности, в соответствии с проектно-сметной документацией, на территории должны быть разбиты спортивная площадка, газоны, клумбы, установлены скульптуры и декоративные урны. Работы произведены силами специализированной организации. Суммарная величина затрат составила 2 360 000 руб., в том числе НДС (18%)-360 000 руб.

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - Кредит 51 «Расчетные счета» – 2 360 000 руб. - перевод денежных средств специализированной организации, производящей работы по благоустройству;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при строительстве основных средств» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»- 360 000 руб. – учтен предъявленный к оплате НДС из стоимости услуг специализированной организации.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ-6/01 «Учет основных средств» территория, окружающая здание Дома отдыха, отвечает всем требованиям, предъявляемым к объектам основных средств. А именно: она предназначена для использования в процессе оказания услуг, в течении длительного времени, последующая продажа не предполагается и способна приносить экономические выгоды. Основываясь на данных требованиях, для формирования первоначальной

чальной стоимости работ, используем счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство основных средств» - Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 200000 руб. - отражена стоимость работ по благоустройству.

Период производства работ по благоустройству в некоторых случаях является продолжительным. Поэтому необходимо иметь в виду следующий момент. Из формируемой первоначальной стоимости объекта подлежат исключению расходы на приобретение и посадку саженцев, которые погибли, не достигнув эксплуатационного возраста или периода плодоношения. В этом случае организация не сможет получить в будущем экономические выгоды, которые являются необходимым условием для признания объекта основным средством.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство основных средств» - на стоимость приобретения погибших саженцев и работ по их первоначальной высадке.

Дебет 01 «Основные средства» - Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство основных средств» – 2 000 000 руб. – принятие затрат на благоустройство к учету в качестве объекта основных средств.

Признавая вложения в благоустройство прилегающей территории объектом основных средств, необходимо определиться с порядком присвоения инвентарных номеров. Трудность состоит в том, что благоустройство состоит из множества разнообразных предметов, а именно скамеек, газонов, скульптур и т.д. По нашему мнению, все перечисленные предметы можно определить как комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой одно целое и предназначенных для выполнения одинаковых функций. Основываясь на этом, вложения в освоение территории мы признаем одним инвентарным номером. При этом на забалансовых счетах имеет смысл организовать количественный учет отдельных предметов для обеспечения контроля за их сохранностью.

Методика дальнейшего учета зависит от субъективных взглядов бухгалтера и руководителя организации и их готовности отстаивать свою правоту даже в судебном порядке.

Вариант - А: Вложения в объекты внешнего благоустройства признаются экономически обоснованными и подлежащим амортизации.

Данная позиция обоснована п/п 4, пункта 2, статьи 256 Налогового кодекса РФ, не признающим подверженным амортизации «объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства,

сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судовой обстановки) и иные аналогичные объекты». Другими словами, объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации только если они сооружены с привлечением бюджетных средств. В рассматриваемом нами примере благоустройство осуществляется за счет собственных средств организации и, следовательно, подлежит амортизации. Такой же точки зрения придерживаются арбитражные суды. В частности, в Постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 июля 2005 г. № А56-11749/04 и от 25 октября 2004 г. № А56-32626/03 указано, что данная норма Налогового кодекса относится только к объектам, созданным за счет средств бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования.

Как косвенное доказательство правильности вывода о возможности начисления амортизации можно привести следующий момент. Предыдущая редакция ПБУ-6/97, утвержденная Приказом Минфина РФ от 03.09.97г. №65н, содержала недопускающую двоякого толкования норму о неначислении амортизации по объектам внешнего благоустройства. Однако, новая редакция ПБУ-6/01 «Учет основных средств», утвержденная Приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. №26н, пришедшая на смену вышеуказанному документу, прямого упоминания о затратах на благоустройство не содержит. Следовательно, рассматриваемый объект может амортизироваться.

Однако, признавая объекты внешнего благоустройства амортизируемым имуществом, встает вопрос о выборе амортизационной группы. В Постановлении Правительства РФ от 01.01.2002г. №1 подобное упоминание отсутствует. Но можно воспользоваться кодом 18 0160040 «Насаждения многолетние декоративные озеленительные» со сроком полезного использования более 30 лет. Таким образом, затраты на благоустройство амортизируются параллельно с объектом недвижимости.

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при строительстве основных средств» - 360 000 руб. - принят к зачету НДС. Так как мы прилегающая территория планируется к коммерческой эксплуатации вместе с Домом отдыха, и оказываемые услуги будут облагаться НДС, то налог, уплаченный по благоустройству, принимаем к зачету.

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 5555-55 руб. - ежемесячное начисление амортизации, исходя из установленного срока полезного использования 360 месяцев.

Вариант - Б: Организация полностью принимает позицию органов, регламентирующих бухгалтерский учет и налогообложение в части того, что затраты в объекты внешнего благоустройства не являются экономически обоснованными.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» - Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «НДС при строительстве основных средств» - 360 000 руб. - уплаченный подрядчику НДС к зачету не принимаем, а списываем за счет прочих расходов организации.

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» - Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 5555-55 руб. - ежемесячное начисление амортизации, исходя из установленного срока полезного использования 360 месяцев. Как мы уже разобрали, объекты внешнего благоустройства являются амортизируемым имуществом. Но, в отличие от Варианта –А, суммы начисленной амортизации не увеличивают себестоимость услуг Заказчика, а, также как и НДС, относятся за счет прочих расходов.

Не признавая расходы на содержание территории экономически обоснованными, и дебетуя счет 91 «Прочие доходы и расходы», мы порождаем различиями между бухгалтерским и налоговым учетами. Подобные расхождения нивелируются способами ПБУ-18.

Дебет 99 «Прибыли и убытки» - Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 72 000 руб. – Отражено постоянное налоговое обязательство с единовременного списания НДС (360 000 x 20%).

Дебет 99 «Прибыли и убытки» - Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» - 1111-11 руб. – Отражено постоянное налоговое обязательство с ежемесячного начисления амортизации (5555-55 x 20%).