

Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник

Ссылка для списка литературы:

Татаров, К. Ю. Вертикальное озеленение: учет и налогообложение / К. Ю. Татаров // Бухгалтерский учет. – 2023. – № 11. – С. 112-117

К.Ю. Татаров

**кандидат экономических наук,
Главный бухгалтер
ООО «Группа компаний «ДЕКАРТ»,
E-mail: ktatarov@mail.ru**

ВЕРТИКАЛЬНОЕ ОЗЕЛЕНЕНИЕ: УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Урбанизация и уплотнение городской застройки все более и более сокращают площади зеленых насаждений. Процесс укрупнения городских поселений за счет присоединения близлежащих территорий порождает новые строительные площадки. Работа на них начинается с вырубания деревьев и кустарников, уменьшая тем самым количество городской флоры. Последующее компенсационное озеленение лишь частично решает проблему нехватки городской растительности. Одной из новаций современной урбанистической архитектуры стало использование вертикального озеленения.

Практическое воплощение подобной идеи состоит в размещении зеленых насаждений в вертикальной плоскости зданий и сооружений – стен, фасадов, ограждающих конструкций. Вертикальное озеленение радует глаз и позволяет решить целый комплекс задач – от архитектурных и эстетических, до экологических и эргономических. Данный подход уже давно используется в мировой градостроительной практике, однако, в силу климатических условий, в России он не был массово распространен. Между тем, многие

отечественные авторы уже предпринимают попытки научного обоснования подобного явления в условиях российского климата [1].

В последнее время опубликовано большое количество научных трудов, посвященных вертикальному озеленению применительно к российским реалиям. Однако, большинство исследователей рассматривает подобную тему с архитектурно-градостроительной точки зрения. Российские ученые рассматривают данное явление с теоретической, так и с практической точки зрения.

Со своей стороны, мы определяем цель настоящего исследования как рассмотрение вертикального озеленения с экономической позиции, а именно с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения. Также нами предпринимается попытка разработки учетных методик подобных биологических ресурсов в зависимости от имеющихся классификаций вертикальных зеленых насаждений.

В процессе настоящего исследования вертикальное озеленение мы признаем активом юридических лиц, а, следовательно, объектом бухгалтерского учета. Мы ограничиваем исследование исключительно юридическими лицами, и ставим своей задачей выработку методик бухгалтерского учета, которые они могут использоваться в хозяйственной деятельности.

Выделяется два основных технологических приема применения вертикального озеленения. А именно: стационарное озеленение вертикальных поверхностей вьющимися растениями, посаженными в грунт в непосредственной близости к цоколю строений. Рост растений при этом осуществляется снизу вверх. И озеленение при помощи передвижных (мобильных) или стационарных емкостей [2]. Здесь возможен вариант роста растений как вверх, так и вниз.

По критерию «сплошности» выделяют две группы озеленения: Сплошное вертикальное озеленение - используется для глухих фасадов, предполагает применение вьющихся растений и зачастую служит для скрытия

изъянов здания. Одиночное озеленение - применяется для декоративного озеленения небольшого участка. [3]

Обобщая ранее обнародованные научные идеи, относительно классификации вертикального озеленения, мы предлагаем собственный вариант подразделения фитоактивов. В соответствии с целью, обозначенной в настоящем исследовании, предлагаемая нами классификация применяется исключительно для целей бухгалтерского учета.

а) При варианте стационарного озеленения вьющиеся растения, применяемые для вертикального озеленения, являются многолетними насаждениями. С точки зрения бухгалтерского учета их необходимо признать внеоборотными активами, и для выработки методики учета следует руководствоваться Федеральным стандартом бухгалтерского учета "Основные средства" (далее ФСБУ-6/2020);

б) В случае применения вертикального озеленения передвижными емкостями, все используемые оборудования и приспособления являются оборотными активами. Для разработки учетных методик в этом случае мы придерживаемся Федерального стандарта бухгалтерского учета "Запасы" (далее ФСБУ-5/2019).

Подобную классификацию осуществляет бухгалтер, основываясь на анализе ситуации, собственном опыте и профессиональном суждении.

Стационарное озеленение многолетними растениями

Исходя из определения данного варианта озеленения, корни растений располагаются в земле, в непосредственной близости от фундамента здания или сооружения. Таким образом, краеугольным камнем подобного варианта является право собственности на земельный участок, на котором расположен озеленяемый объект.

В соответствии с п.5, ст.1 Земельного кодекса РФ, возведенный объект следует судьбе земельного участка, на котором он расположен. В случае озеленения здания или сооружения, находящегося в собственности одного юридического лица, этому же хозяйствующему субъекту принадлежат права

на земельный участок. Принимая во внимание совокупность данных факторов, права на насаждения принадлежат собственнику земельного участка и озеленяемого объекта.

Между тем, вертикальное озеленение может применяться в здании, права собственности на которое принадлежит двум и более юридическим лицам. Подобная ситуация может наблюдаться при озеленении фасадов бизнес-центров. В этом случае вопрос принадлежности вертикального озеленения должен решаться по согласованию заинтересованных сторон. Принять подобный объект на свой баланс может, например, собственник помещений на первом этаже, наружная стена которого примыкает к месту посадки насаждений. Еще одним вариантом учета может являться принятие объекта на учет собственником земельного участка.

При использовании вертикального озеленения в многоквартирном жилом доме, оформленным в форме товарищества собственников жилья, подобный фитообъект принимается на учет в ТСЖ.

Стационарное озеленение выполняется многолетними насаждениями. Уже в самом определении содержится указание, что использование подобного объекта будет производиться более одного года.

Принимая решение о вертикальном стационарном озеленении хозяйствующий субъект, как правило, преследует определенные цели. Это может быть сокрытие дефектов конструкции, создание санитарных зон или эстетических форм. В некоторых случаях, данный прием может быть использован для улучшения эксплуатационных характеристик здания или сооружения. В частности, рассматривается возможность использования озеленения для устройства дополнительной теплоизоляции или как функцию защиты от шумового воздействия. Отечественные ученые также предлагают использовать озеленение в качестве естественного пылеуловителя. Используя подобный подход можно признать участие вертикальных зеленых насаждений в создании благоприятной производственной атмосферы, и, как следствие,

участие в процессе управления хозяйствующим субъектом и способность приносить экономические выгоды собственнику.

В последнее время вертикальное озеленение начинает рассматриваться как инвестиционный ресурс. Их предлагается использовать для вертикального выращивания овощей.

В хозяйственной деятельности может иметь место реализация проекта, при котором озеленение является составной частью возводимого комплекса и является его составной частью. Например, при строительстве детского сада или объекта санаторно-курортной инфраструктуры. В этом случае озеленение призвано участвовать в коммерческой деятельности и служить для получения прибыли.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ, расходы для целей исчисления налога, должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены. Интересную идею подтверждения обоснованности подобных затрат выдвинула М.А.Кокурина, предложившая для подобных целей использовать приказ руководителя. "Цель издания такого документа — обосновать связь трат на благоустройство с коммерческой деятельностью вашей компании. Ведь чем привлекательнее и безопаснее территория, тем проще сдать ее в аренду за более высокую арендную плату, тем больше клиентов придет за покупками в расположенный на ней торговый центр или тем выше будет рейтинг компании в глазах потенциальных контрагентов"[4].

Имеется также постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.01.11 № А32-53267/2009. В нем подчеркивается, что работы по озеленению направлены на получение прибыли, и их можно включить в текущие затраты.

Синтезируя вышеизложенные факторы, характерные для объектов вертикального озеленения, следует признать их основными средствами организации, как соответствующим всем условиям, обозначенным в п. 4 ФСБУ-6/2020. А именно:

- а) имеет материально-вещественную форму;

б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

Признавая объекты вертикального озеленения основными средствами организации, все затраты, осуществляемые в связи с их устройством и монтажом, необходимо признавать капитальными вложениями в соответствии с п. 5 Федерального стандарта бухгалтерского учета "Капитальные вложения" (далее ФСБУ-26/2020).

В случае приобретения многолетних растений в форме саженцев стоимость приобретения посадочного материала подлежит включению в состав капитальных вложений в полном суммарном объеме.

Помимо посадочного материала, в состав капитальных вложений включаются элементы креплений - несущие опоры, поддерживающие кронштейны, обрешетки, тросы. А также оборудование, служащее для обеспечения жизнедеятельности озеленения – системы полива, отвода избытка дождевой воды и иных функций фитоинженерного мониторинга.

В отдельных случаях может понадобиться разработки и согласование соответствующего проекта, особенно в варианте, когда вертикальное озеленение не было предусмотрено в проекте первоначально. В соответствии с п/п "г", п. 5 ФСБУ-26, данные затраты также подлежат включению в состав

капитальных вложений. Пример бухгалтерских проводок при создании стационарного вертикального озеленения приведены в Таблице 1.

Таблица 1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета при стационарном озеленении

Содержание операции	Дебет	Кредит	Обоснование
Разработка и согласование проекта вертикального озеленения	08	60,76	п/п "г", п. 5 ФСБУ-26/2020
Приобретение элементов вертикальной конструкций	08	60,76	п/п "а", п. 5 ФСБУ-26/2020
Приобретение посадочного материала	08	60,76	п/п "а", п. 5 ФСБУ-26/2020
Приобретение готовых инженерных систем (например, полива)	07	60,76	п/п "б", п. 5 ФСБУ-26/2020
Передача готовых систем в монтаж	08	07	п/п "з", п. 5 ФСБУ-26/2020
Расходы на монтаж вертикального озеленения	08	76	п/п "з", п. 5 ФСБУ-26/2020
Авторский надзор проектировщика над процессом монтажа вертикального озеленения	08	76	п/п "е", п. 5 ФСБУ-26/2020
Оценочное обязательство по будущему демонтажу вертикального озеленения (по нашему мнению, рассчитывается в процентах от стоимости монтажа)	08	96	п/п "ж", п. 10 ФСБУ-26/2020
Принятие вертикального озеленения на учет как объект основных средств	01	08	Внутренний Акт, Приказ руководителя
Начисление амортизации по объектам вертикального озеленения	91/2	02	Бухгалтерская справка
Ремонтные, регламентные и прочие работы, выполняемые для поддержания работоспособности вертикального озеленения после ввода в эксплуатацию	20,26, 91/1	60,10, 76	Документы подрядчика (исполни теля работ)

В соответствии с п. 10 ПБУ-6/2020 каждому объекту основных средств необходимо присвоить инвентарный номер, который в дальнейшем будет указываться во всех документах, сопровождающих эксплуатацию данного объекта. Присвоении инвентарных номеров объектам вертикального озеленения может происходить в двух формах:

а) Все объекты вертикального озеленения признаются одним инвентарным объектом. При этом факт последующего озеленения других поверхностей или расширение площади уже существующих насаждений необходимо будет рассматривать как улучшение (модернизацию) уже эксплуатируемого объекта (п. 14 ФСБУ-6/2020);

б) Если в бухгалтерском учете организуется классификация объектов вертикального озеленения по группам (например, в привязке к озеленяемым поверхностям или видам растений), то каждому элементу группы следует присваивать самостоятельный инвентарный номер. Создание последующих объектов при этом следует рассматривать как создание новых инвентарных объектов, а затраты отражать в соответствии с ФСБУ-26/2020, на самостоятельных субсчетах.

На основании Классификатора Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) многолетнее вертикальное озеленение следует рассматривать по коду 520.00.10.05 "Насаждения многолетние декоративные озеленительные" и в налоговом учете относить к десятой амортизационной группе со сроком полезного использования более 30 лет. В целях оптимизации бухгалтерского труда для целей бухгалтерского учета можно принять такой же срок. Иные подразделения объекта (по площади, по сортам, по инженерным технологиям и прочее) решающего значения не имеют.

По нашему мнению, амортизацию вертикального озеленения, в общем случае, следует отражать по дебету счета 91/2 "Прочие расходы". Подобные расходы признаются прочими на основании п.11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ- 10/99). Применяя подобный подход, мы не увеличиваем себестоимость собственных товаров (работ, услуг) на величину амортизации и не искажаем результаты финансового анализа.

Рассматривая объекты вертикального озеленения в бухгалтерском учете неизменно возникает вопрос о налогообложении подобного объекта налогом на имущество организаций. Многолетние насаждения не упомянуты в перечне объектов недвижимости, поименованных в статье 130 ГК РФ. Объектом обложения налогом на имущество является недвижимость, учитываемая на балансе компании в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ). Таким образом, налоговое законодательство выводит вертикальное озеленение из-

под имущественного налогообложения. Финансовое ведомство согласилась с подобным выводом в своем письме от 24.05.2021 № 03-05-05-01/39656.

Если стационарное вертикальное озеленение размещается на арендованном земельном участке, то его следует признать неотделимыми улучшениями. Для его устройства необходимо получить письменное согласие собственника участка. Срок полезного использования в подобном случае для целей бухгалтерского учета ограничивается сроком договора аренды. Если в планах организации-арендатора имеется пролонгирование договора аренды, то срок полезного использования многолетних насаждений необходимо устанавливать с учетом предполагаемой пролонгации. Если арендодатель не компенсирует стоимость неотделимых улучшений, то расходы, связанные с озеленением, не соответствуют критериям пункта 1 статьи 252 НК РФ и налоговую базу по налогу на прибыль они не уменьшают. (Письмо Минфина от 01.04.2016 № 03-03-06/1/18575).

В современных экономической и юридической науках, начинает подниматься вопрос о возможности постановке вертикального озеленения на кадастровый учет. В настоящее время данные вопросы не исследованы и законодательно не отрегулированы. Однако, в случае разработки соответствующих методик оценки вертикального озеленения и внесения соответствующих сведений в ресурсные базы Роскадастра, вертикальное озеленение может получить статус недвижимого имущества, подверженного государственному учету.

Вертикального озеленения передвижными емкостями

В отличие от стационарного озеленения, передвижные емкости могут использоваться в различных вариантах и служить инструментом дизайнерских разработок. Возможности их применения практически безграничны. Любая емкость может быть свободно перемещена, крепления переставлены, а используемые растения могут виться как вверх, так и спускаться вниз. На холодный период года передвижные емкости могут убираться в отапливаемое помещение и являть собой что-то типа зимнего сада.

С точки зрения бухгалтерского учета, стационарное озеленение является совокупностью отдельно работающих предметов, каждый из которых способен самостоятельно функционировать. Любую емкость, заполненную грунтом или иной питательной смесью, можно переставить в другое место, заменить на другую, или просто отправить на склад на зимний период.

В некоторых случаях, при однотипности конструкций, возможно применение принципа модульности и формирование вертикального озеленения по принципу конструктора. Небольшие физические размеры подобного вида озеленения обеспечивают беспрепятственный доступ персонала для проведения регламентных и технических работ.

Принимая во внимание особенности российского климата (кроме южных территорий), срок службы насаждений в контейнерах можно считать равным одному теплomu сезону, то есть периоду менее одного года. Следовательно, данные активы следует принимать к бухгалтерскому учету в качестве запасов. Пример бухгалтерских проводок при создании озеленения передвижными емкостями (нестационарного) представлен в Таблице 2.

Таблица 2 - Корреспонденция счетов при устройстве вертикального передвижного озеленения

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Приобретение емкостей для высадки растений	10/компл	60,76
2	Приобретение элементов крепления	10/компл	60,76
3	Приобретение грунта	10/компл	60,76
4	Списание элементов озеленения в производство или управление	20,26,44	10/компл
5	Создание системы вертикального озеленения	10/озелен	10/компл
6	Признание расходов на озеленение в составе себестоимости (управленческих расходов)	20,26	10/озелен
7	Признание расходов на озеленение в составе прочих	91/2	10/озелен

На счете 10/компл мы первоначально учитываем стоимость материальных ценностей, приобретенных для создания объектов озеленения передвижными емкостями (стр. 1,2,3 Таблицы 2);

Списание стоимости элементов вертикального озеленения при использовании системы передвижных емкостей может осуществляться по двум направлениям.

а) Каждый отдельный элемент озеленения подлежит списанию на производство или управление как самостоятельная учетная единица оборотных активов (стр. 4 Таблицы 2);

б) Отдельные элементы озеленения первоначально формируют фактическую себестоимость системы озеленения. При этом мы используем счет 10/озелен (п. 9 ФСБУ-5/2019), что показано по строке 5 Таблицы 2. При данной операции происходит изменение формы запасов без прекращения признания их активами организации (п.42 ФСБУ-5/2019). В процессе оформления подобной операции необходимо контролировать, чтобы фактическая стоимость создаваемого озеленения не превысила лимит отнесения объекта к основным средствам, устанавливаемый организацией самостоятельно.

Вертикальное озеленение как элемент благоустройства

В некоторых случаях озеленение является необходимым элементом, закрепленным законодательно. Существуют санитарные правила и нормы 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.

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.

В рассматриваемых примерах озеленение является обязательным элементом эксплуатации основного объекта, то, по нашему мнению, его уже следует классифицировать как затраты в благоустройство территории. При этом, факт его использования для получения прибыли не оспаривается.

Примеры бухгалтерских проводок при амортизации вертикального озеленения, как неотъемлемой части комплекса, приведены в Таблице 3

Таблица 3 – Корреспонденция счетов при благоустройстве территории

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Амортизация озеленения при осуществлении основного вида деятельности	20	02
2.	Амортизация озеленения как элемент общехозяйственных расходов	26	02
3.	Амортизация озеленения во вспомогательном производстве	29	02

Как видно из Таблицы 3, выбор дебета корреспондирующего счета зависит от внутренней структуры организации. Выбор счета определяется функциональным назначением поверхности, подлежащей вертикальному озеленению. Если происходит озеленение поверхности, непосредственно участвующей в рекреационном процессе и хозяйственной деятельности, следует применять счет 20 "Основное производство" (стр.1, Таблицы 3). Таким образом, суммы амортизации будут включаться в себестоимость оказываемых услуг. Если происходит озеленение фасада административно-хозяйственного здания, то необходимо применять счет 26 "Общехозяйственные расходы", (стр.2, Таблицы 3). Если же целью вертикального озеленения служит объект вспомогательного производства, то необходимо задействовать регистры счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (стр. 3, Таблицы 3). Подобную классификацию, по нашему мнению, стоит закрепить как элемент учетной политики.

Выводы

Вертикальное озеленение может существовать в двух основных видах – стационарное и переносное. Стационарное озеленение является объектом основных средств, переносное, в свою очередь, является объектом запасов. Это является первопричиной различий в методиках бухгалтерского учета –

начиная от применяемых нормативных документов (Федеральных стандартов) и заканчивая внутренним документооборотом. От классификации вертикального озеленения зависят данные регистров по амортизации основных средств. В случае классификации вертикального озеленения объектом благоустройства, необходимость наличия и содержания которого закреплена на законодательном уровне, амортизация по вертикальному озеленению, вне зависимости от его классификации в регистрах организации, являет собой элемент себестоимости работ (услуг). Информация о вертикальном озеленении и затратах на его устройство и содержание подлежит раскрытию в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организации. В частности, подлежит раскрытию информация о наличии и классификации вертикального озеленения, а также его роли в хозяйственной деятельности организации.

Список используемой литературы:

1. Дорожкина, Е. А. Некоторые аспекты формирования фитофасадов для многоэтажной застройки / Е. А. Дорожкина // Урбанистика. – 2020. – № 2. – С. 77-87. – DOI 10.7256/2310-8673.2020.2.32361. – EDN YFJFHA.
2. Литвинова, А. И. Вертикальное озеленение городских пространств / А. И. Литвинова, Н. А. Евстигнеева, Ю. В. Евстигнеева // Биосфера. – 2022. – Т. 14, № 1. – С. 52-59. – DOI 10.24855/biosfera.v14i1.661. – EDN ZSRVLA.
3. Гайворонская, Д. В. Вертикальное озеленение фасадов высотных зданий / Д. В. Гайворонская, Я. С. Захаров, О. Г. Чеснокова // Вестник Волгоградского государственного архитектурно-строительного университета. Серия: Строительство и архитектура. – 2023. – № 1(90). – С. 202-210. – EDN KIRAJK.
4. Кокурина «Благоустройство» налоги после благоустройства территории" //Главная книга 2014 №15