

Министерство образования и науки Российской Федерации
Иркутский территориальный институт профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

И.А. Слободняк

**Основные средства в бухгалтерском и налоговом учете:
состав, признание и оценка первоначальной стоимости**

Иркутск, 2017

УДК 657.1:338
ББК 65.052я7
С48

Печатается по решению Иркутского института профессиональных
бухгалтеров и аудиторов

Рецензент канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская

Работа выполнена при финансовой поддержке государственного задания № 2014/52 на выполнение государственных работ в сфере научной деятельности в рамках базовой части проекта № 597 «Разработка методологии финансового обеспечения социально значимых расходов» (номер госрегистрации в ФГАНУ ЦИТиС 01201458899).

- С48 Слободняк И.А. Основные средства в бухгалтерском и налоговом учете: состав, признание и оценка первоначальной стоимости / И.А. Слободняк. – Иркутск : ИТИПБ, 2017. – 36 с.

Рассматриваются вопросы, связанные с признанием и первоначальной оценкой основных средств в бухгалтерском и налоговом учете. На основе анализа содержания писем Министерства финансов и ФНС, обзоров арбитражной практики сформирована авторская позиция по вопросу формирования информации о соответствующих активах.

Для студентов и аспирантов направлений «Экономика», «Менеджмент», слушателей курсов повышения квалификации, а также практикующих бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, осуществляющих проведение соответствующих учетно-аналитических процедур.

ББК 65.052я7

© Слободняк И.А., 2017

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	4
1. БАЗА ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ: СОСТАВ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА (СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ)	6
<i>А) Будущие экономические выгоды</i>	<i>6</i>
<i>Б) Бытовая техника</i>	<i>6</i>
<i>В) Кондиционер, увлажнитель воздуха, вентилятор, обогреватель.....</i>	<i>8</i>
<i>Г) Спортивный инвентарь</i>	<i>9</i>
<i>Д) Мебель и предметы интерьера.....</i>	<i>12</i>
<i>Е) Объекты внешнего благоустройства</i>	<i>14</i>
<i>Ж) Квартирьы</i>	<i>16</i>
2. ГРАНИЦЫ ИНВЕНТАРНОГО ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ)	19
<i>А) Комплекс конструктивно сочлененных предметов.....</i>	<i>19</i>
<i>Б) Персональный компьютер: границы инвентарного объекта.....</i>	<i>19</i>
<i>В) Объект недвижимости: границы инвентарного объекта</i>	<i>21</i>
<i>Г) Мебельный гарнитур: границы инвентарного объекта.....</i>	<i>21</i>
<i>Д) Движимое / недвижимое имущество: критерии разграничения.....</i>	<i>23</i>
<i>Е) Объекты незавершенного строительства</i>	<i>26</i>
<i>Ж) Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества</i>	<i>26</i>
3. ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА (СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ)	28
<i>А) Перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость.....</i>	<i>28</i>
<i>Б) Плата за государственную регистрацию основных средств.....</i>	<i>29</i>
<i>В) Затраты на достройку объекта основных средств.....</i>	<i>30</i>
<i>Г) Командировочные расходы и первоначальная стоимость объекта.....</i>	<i>31</i>
<i>Д) Приобретение основных средств с использованием заемных ресурсов</i>	<i>31</i>
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	34
АЛФАВИТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	35

Введение

В современных рыночных условиях конкурентоспособность и эффективность работы каждого хозяйствующего субъекта во многом зависит от своевременного принятия управленческих решений по изменению объемов выпуска, ассортимента и качества продукции, его ценовой политики. Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Затраты организации являются необходимым условием осуществления финансово-хозяйственной деятельности организаций, так как именно понесенные организацией затраты в конечном итоге овещаются в готовой продукции. Кроме того, от величины затрат напрямую зависят конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, а именно рост производительности труда, повышение фондоотдачи, увеличение выпуска продукции, снижение ее себестоимости, а главное - рост доходов организации и ее прибыли. Естественно, что, являясь одной из составляющих финансового результата, затраты организации оказывают влияние на величину налогооблагаемой прибыли.

Соответственно, затраты организации являются важнейшим объектом бухгалтерского и налогового учета. Более того, затраты организации являются системообразующим элементом всей подсистемы управленческого учета, который нередко (хотя, по нашему мнению, совершенно необоснованно) вообще отождествляется именно с учетом затрат.

Одним из основных видов затрат многих организаций является амортизация. Расчет амортизации основных средств всегда представлял и будет представлять наибольший теоретический и практический интерес при рассмотрении связанных с затратами организации. Объясняется это тем очевидным обстоятельством, что суммы амортизации в большинстве случаев **существенны**. Они являются значительными для любых организаций, обладающих основными средствами, но их значение особенно велико для крупных организаций, которые, как правило, являются достаточно фондоемкими, что опять-таки заставляет предъявлять повышенное внимание именно амортизации. При этом отметим, что величина амортизации определяется **не только** сроком полезного использования и используемым методом амортизации, но и величиной первоначальной стоимости объекта, при определении которой также возникает ряд спорных вопросов.

Именно в области признания и оценки затрат находится и существенная часть налоговых споров, которые нередко становятся предметом рассмотрения в судебном порядке. При этом решения, которые принимаются судами, нередко противоречат той позиции, которая озвучивается Министерством финансов и ФНС при рассмотрении ими спорных вопросов.

Издание, которое предлагается для изучения, является обобщением многолетнего опыта теоретических и практических исследований в области расчета амортизации и ее признания в бухгалтерском и налоговом учете. Объектом исследования выступают амортизация основных средств **коммерческих** организаций. Предметом исследования является совокупность теоретико-методологических, методических и практических вопросов, связанных с бухгалтерским учетом и налоговым учетом амортизации. Автор данного издания попытался придать ему комплексный характер, то есть рассмотреть все основные вопросы, связанные с предметом проводимого исследования.

В работе излагаются не только достаточно известные и широко освещенные в специализированной литературе вопросы, рассмотрение которых будет интересно, прежде всего, студентам, лишь начинающим постигать азы бухгалтерской профессии, но и сложные вопросы, вызывающие затруднения при ведении учета амортизации даже у опытных бухгалтеров. Поэтому перед тем как приступить к изучению данного издания, мы настоятельно рекомендуем читателю внимательно изучить содержание как минимум нескольких нормативных документов, регламентирующих вопросы бухгалтерского финансового и налогового учета амортизации:

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;

- Налоговый кодекс (гл. 25).

Наибольшее внимание уделено рассмотрению именно спорных (дискуссионных) проблем, связанных с бухгалтерским и налоговым учетом амортизации. Эти разделы будут интересны не только студентам бакалавриата, но и магистрантам, аспирантам, а также практикующим специалистам в области бухгалтерского учета и аудита.

Стиль изложения данного издания также ориентирован на то, чтобы не просто излагать определенный набор знаний путем представления читателю информации, но пытаться актуализировать процесс мышления потребителя информации, заставить его самостоятельно видеть проблемы и предлагать пути их решения.

И еще одно замечание, которое мы считаем необходимым сделать перед началом изложения собственно вопросов в данном издании. Нормативно-правовая база в области бухгалтерского финансового и налогового учета находится в постоянном движении. Поэтому читатель должен понимать, что излагаемый материал является справедливым на момент его написания, то есть по состоянию на декабрь 2016 года. Возможно, что после обозначенного периода были внесены изменения в нормативно-правовые акты, которые поменяли правила бухгалтерского финансового и налогового учета амортизации основных средств. В любом случае, если пользователь данного издания столкнется с какой-либо ситуацией, описанной в данном издании, на практике, то ему рекомендуется еще раз внимательно изучить требования нормативно-правовых актов, прежде чем принимать какое-то решение в области учета и налогообложения описываемых объектов.

Надеемся, что изложенные в данном пособии вопросы помогут магистрантам и аспирантам в их научно-исследовательской деятельности, предоставят почву для размышлений и, возможно, для дальнейшего развития изложенных в учебном пособии положений, а специалистам практикам позволят решить хотя бы часть проблем, с которыми они сталкиваются в своей практической деятельности.

С уважением,

доктор экономических наук,
президент ИТИПБ
Слободняк Илья Анатольевич

1. База для начисления амортизации: состав амортизируемого имущества (сложные вопросы)

А) Будущие экономические выгоды

Сложности возникают уже на стадии признания различных объектов основными средствами. Например, при определении соответствия объекта основным средствам такому условию признания, как «объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем» (п. 4 ПБУ 6/01) возникает немало проблем. Компания *должна* оценить степень вероятности получения *будущих экономических выгод* (дохода) на основе фактов, имеющих на момент *первоначального* признания. При этом необходимо понимать важнейшее правило, которое совершенно неоправданно **искажено** в п. 4 ПБУ 6/01, где будущие экономические выгоды и доход отождествляются:

Будущие экономические выгоды $\neq$ Доход

Будущие экономические выгоды намного **шире** доходов, хотя, безусловно, включают и их. Мы полагаем, что наличие достаточной вероятности получения этих экономических выгод требует определенности относительно того, что компания получит связанные с активом **блага**, в том числе не признаваемые доходом, и возьмет на себя соответствующие риски. То есть:

Будущие экономические выгоды = Доход + Блага

Примерно такой подход к определению будущих экономических выгод заложен в Концептуальных основах финансовой отчетности (в марках МСФО). В частности, п. 4.8 концептуальных основ гласит, что *«будущая экономическая выгода, заключенная в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и их эквивалентов. Такой потенциал может быть производственным и являться частью операционной деятельности организации. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или их эквиваленты либо способности уменьшать выбытие денежных средств, например, когда альтернативный производственный процесс снижает затраты на производство»*.

Например, организация приобретает автомобиль, который будет использоваться только для поездок директора. Очевидно, что напрямую автомобиль доход не приносит. Но приносит блага, в виде большего удобства (скорости, комфорта) перемещения руководителя в пространстве, но измерить эти выгоды (блага) в виде дохода затруднительно.

Б) Бытовая техника

Проблемы, прежде всего, возникают с признанием затрат на приобретение активов, которые потенциально (по совокупности других условий) могут быть признаны объектами основных средств, но использование которых может приносить косвенные блага, либо которые необходимы для получения выгод от использования других объектов или иных активов организации? Например, как быть с объектами основных средств, которые предназначены для обеспечения естественных потребностей работников организации в еде, отдыхе и т.п. Именно здесь и возникают споры между организациями и налоговыми органами. Если рассматривать судебную практику, то следует отметить, что суды достаточно лояльны по отношению к подобным расходам, осуществленным организациями. Например, ФАС Московского округа (*постановление от 26.01.09 № КА-А40/13294-08*) пришел к выводу, что расходы на покупку холодильника или кофе-машины для офиса экономически

обоснованы, так как приобретенные вещи используются в деятельности, направленной на получение доходов. Поэтому сумма амортизации, начисленная на перечисленные объекты, *уменьшает* базу по налогу на прибыль. Однако налоговые органы нередко заявляют (раз уж подобные споры становятся даже предметами судебного разбирательства), что данные расходы экономически необоснованны и доначисляют организации налог на прибыль на сумму ранее начисленной амортизации (включенной в расходы).

Аналогичные решения вынесены и еще по целому ряду споров. Например, в Постановлении ФАС Московского округа *от 28.06.2012 по делу № А40-50869/10-129-277* суд прямо указал, что использование телевизора и холодильника направлено на обеспечение *нормальных условий труда*, обеспечение которых является обязанностью работодателя. Следовательно, расходы, связанные с исполнением данной обязанности, можно считать непосредственно связанными с обеспечением участия работников в производственном процессе. Спорное имущество использовалось налогоплательщиком в производственных целях, направленных на извлечение дохода. Следовательно, амортизационные отчисления по этому имуществу правомерно включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

В качестве дополнительных доводов могут использоваться факты, упомянутые в Постановлении ФАС Северо-Западного округа *от 21.04.2006 по делу № А56-7747/2005*. В данном случае рассматривались расходы организации с круглосуточным режимом работы. В связи с этим суд признал, что электрические чайники, кофеварки, микроволновые печи и холодильники необходимы для создания работникам нормальных условий труда, а соответственно, расходы на их приобретение могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Приведем еще одно решение суда по аналогичному вопросу: расходы на приобретение чайников, термосов и другой бытовой техники могут быть учтены при налогообложении прибыли, поскольку они направлены на обеспечение нормальных условий труда (ФАС Московского округа в постановлении *от 19.08.09 № КА-А40/7730-09*).

В Постановлении ФАС Московского округа *от 19.08.2009 № КА-А40/7730-09 по делу № А40-69714/08-107-332* суд признал правомерными расходы общества не только на приобретение чайника, термоса, но и одноразовой посуды, поскольку покупка предметов кухонного инвентаря также отвечает требованию трудового законодательства по созданию нормальных условий труда для персонала.

Еще большее количество проблем возникает при приобретении «некухонной» бытовой техники, а именно телевизоров, музыкальных центров, DVD проигрывателей и т.п. Включение подобных объектов в состав основных средств в налоговом учете и их последующая амортизация, очевидно, могут вызвать недовольство со стороны контролирующих органов, ибо на первый взгляд выгоды от использования соответствующего имущества действительно сомнительны. Однако при более тщательном рассмотрении использование и этих объектов может принести пользу. Например, телевизор и DVD проигрыватель могут быть использованы для того, чтобы показать потенциальным потребителям презентационный фильм об организации. Музыкальный центр может быть использован для релаксации сотрудников во время перерывов в работе, что также положительно сказывается на работоспособности.

Приведем небольшой обзор арбитражной практики по этим вопросам. Например, ФАС Уральского округа признал, что музыкальный центр приобретен и используется в условиях производственной необходимости, а именно для улучшения условий труда работников. Следовательно, расходы на его приобретение экономически обоснованы (постановление *от 03.08.12 № Ф09-6061/12*).

ФАС Московского округа в постановлении *от 27.06.11 № КА-А40/5826-11* признал, что плату по вещанию спутникового телевидения можно списать, как расходы на информационные услуги. Причем этот вывод распространен судом и на ситуацию, когда в комплект вещания входят пакеты программ развлекательного характера, такие как «Супер-

спорт» или «VIP-кино».

Пожалуй, самый широкий перечень аналогичных объектов, затраты на приобретение которых можно учесть в составе расходов либо через механизм амортизации, либо в качестве материальных расходов, содержится в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 02.04.2007 № Ф04-1822/2007(32980-А27-40) по делу № А27-11993/2006-2 (причем Определением ВАС РФ от 27.07.2007 № 9080/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ). В данном постановлении перечислены затраты на *холодильники, чайники, микроволновые печи, морозильная камера, электроплита, пылесос, стол обеденный, обогреватели, телевизор, подставки, лампы настольные, громкоговорящая связь, стойка с микрофоном, зеркала*. Суд признал такие расходы необходимыми для организации нормальных условий труда работников и, следовательно, экономически обоснованными и направленными на получение дохода.

В последние годы широко распространена практика установки в офисах различных систем обеспечения питьевой водой. И если лет назад контролирующие органы нередко требовали у организации предоставления каких-либо справок, подтверждающих низкое качество воды в централизованном водопроводе, то в последние годы даже чиновники Минфина в своих письмах стоят на позиции, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль организация вправе учесть расходы на приобретение для работников *питьевой бутилированной воды и расходы на установку кулеров* - письмо Минфина от 16.11.15 № 03-03-06/1/65965. В качестве основания здесь называется пункт 18 приказа Минздравсоцразвития от 01.03.12 № 181н). Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 17.07.17 № 03-03-06/1/45286. Тем не менее, можно посоветовать организациям во избежание подобных проблем включить в собственное положение об охране труда обязательство по обеспечению сотрудников питьевой водой, дополнительно.

Таким образом, в подобных спорах с налоговыми органами можно рекомендовать организациям строить свою защиту *не только* на положениях НК РФ (они то как раз неоднозначны и вполне могут быть истолкованы в пользу контролирующих органов), но и на иных нормативных актах, например на *Трудовом Кодексе*, в соответствии с которым работодатели *обязаны* создавать здоровые и безопасные условия труда, обеспечивать бытовые нужды работников, в том числе давать возможность приема пищи на рабочем месте или в оборудованных для этого местах (ст. 252, 264, ст. 22, 212 и 223 ТК РФ). Следовательно, несение расходов, связанных с исполнением данной обязанности связано с участием работников в производственном процессе, а значит покупка названного имущества *экономически обоснована* и направлена на обеспечение нормальных и здоровых условий в работе сотрудников.

В) Кондиционер, увлажнитель воздуха, вентилятор, обогреватель

В последнее время данная позиция находит подтверждение и в письмах Минфина. В частности, в них указано, что если покупка *увлажнителя воздуха* направлена на обеспечение нормальных условий труда работников, то такие затраты можно включить в состав расходов в целях налогообложения прибыли (письмо Минфина от 02.10.15 № 03-03-06/56359).

Для подтверждения обоснованности произведенных расходов на создание нормальных условий труда (в частности, на покупку увлажнителей воздуха) можно посоветовать организации утвердить внутренний локальный нормативный акт (например, положение об охране труда), в котором указать что для обеспечения нормального микроклимата в помещениях должны быть установлены системы отопления, кондиционирования, вентиляции и *увлажнения воздуха*. В качестве обоснования данной меры можно привести ссылку на п. 7 СанПиН 2.2.4.548-96 (утв. Постановлением Госкомсанэпиднадзора России от 01.10.1996 № 21).

Дополнительно приведем еще один аргумент, в качестве которого выступает решение

суда (ФАС Московского округа), в котором сделан *обобщающий* вывод, указав, что к затратам производственного назначения относятся не только затраты на приобретение имущества, непосредственно используемого в процессе производства, но и затраты на приобретение имущества, которое *обеспечивает* производственный процесс (Постановление ФАС Московского округа от 18.11.2011 № Ф05-9584/11 по делу № А40-99335/10-140-481).

С возможностью включения аналогичных объектов (использование которых обеспечивает нормальные условия труда) в состав основных средств *соглашаются* в своих разъяснениях и чиновники. В частности, в письме Минфина от 03.10.12 № 03-03-06/2/112 указано, что поскольку работодатели *должны* обеспечивать сотрудникам нормальные условия труда, то затраты на покупку кондиционера и обогревателя могут уменьшать налог на прибыль (либо путем *амортизации*, либо путем включения в материальные затраты, если их стоимость ниже установленного лимита (с 01.01.2016 для целей налогового учета это 100 тыс. р.)).

Приведем еще несколько судебных решений в пользу налогоплательщика по аналогичным активам. Например, суд признал законным списание затрат для целей налогообложения по приобретению кондиционеров (Постановления ФАС Поволжского округа от 24.02.2010 по делу № А55-9340/2009, ФАС Московского округа от 13.03.2008 по делу № КА-А40/1415-08, ФАС Северо-Западного округа от 13.11.2006 по делу № А56-51313/2004). Аналогичное мнение высказывалось и по затратам на вентиляторы (Постановление ФАС Поволжского округа от 28.10.2008 по делу № А55-865/08).

По аналогичным основаниям вполне можно допустить включение в состав расходов организации ионизаторов воздуха, инфракрасных излучателей, кварцевых панелей и т.п. оборудования.

Еще тяжелее в этой ситуации организациям, применяющим специальные налоговые режимы, в частности, упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Суть проблемы состоит в том п. 1 ст. 346.16 НК РФ содержит ограниченный перечень расходов (закрытый перечень), в котором напрямую не поименованы затраты организации, понесенные на приобретение основных средств с целью создания нормальных условий труда для работников. На этом основании Минфин и ФНС в своих разъяснениях указывали, что при приобретении обогревателей учесть их стоимость в целях налогообложения организации, применяющие упрощенную систему налогообложения с соответствующей базой, не имеют права. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина от 26.01.2007 № 03-11-04/2/19, УФНС России по г. Москве от 05.10.2007 № 18-11/3/095267.

В качестве рекомендации можно посоветовать налогоплательщику при отстаивании своей позиции опираться на то, что приобретение соответствующих активов, как правило, вообще *не является* приобретением амортизируемого имущества (из-за действующего стоимостного критерия), а соответственно данные расходы необходимо рассматривать как материальные расходы (при общей системе налогообложения это регламентировано пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ). При этом налогоплательщики, применяющие УСН, учитывают материальные расходы в составе расходов, уменьшающих величину доходов для целей расчета налогооблагаемой базы, на основании пп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ (при их соответствии критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ, и в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ)). То есть требования гл. 26 НК РФ напрямую увязываются с требованиями гл. 25 НК РФ. Соответственно, считаем вполне оправданным и для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учесть затраты на приобретение соответствующих активов в составе расходов.

Г) Спортивный инвентарь

Крупные организации способны позволить себе приобретение не только кухонных

принадлежностей, но и спортивного инвентаря (например, теннисных столов) и даже оборудование отдельного спортзала, которым имеют право пользоваться сотрудники. По мнению налоговых органов, организации неправомерно амортизируют основные средства *непроизводственного* назначения: использование такого имущества создает неоправданно комфортные трудовые условия и не используется в деятельности, направленной на извлечение дохода. Естественно, что в данном случае речь не идет о специализированных организациях (фитнес-центрах, спортивных клубах и т.д.).

Аналогичные споры организаций с налоговыми органами нередко становятся предметом судебных разбирательств (ФАС Северо-Западного округа (*постановление от 26.06.09 № А56-14177/2007*)). По мнению суда, корпоративные кухня и спортзал необходимы для *поддержания работоспособности*, для восстановления сил и физической подготовки сотрудников. Поэтому сумма амортизации, начисленная по этим объектам, уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Споры организаций с налоговыми органами стали особенно острыми после внесения изменений в *Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков*, в который согласно Приказу Минтруда от 16.06.2014 № 375н добавлен п. 32. Этим пунктом предусмотрено, что в число мероприятий по улучшению условий и охраны труда включаются мероприятия, направленные на развитие физической культуры и спорта в трудовых коллективах, в том числе:

- компенсация работникам оплаты занятий спортом в клубах и секциях;
- организация и проведение физкультурных и спортивных мероприятий, в том числе мероприятий по внедрению Всероссийского физкультурно-спортивного комплекса «Готов к труду и обороне» (ГТО), включая оплату труда методистов и тренеров, привлекаемых к выполнению указанных мероприятий;
- организация и проведение физкультурно-оздоровительных мероприятий (производственной гимнастики, лечебной физической культуры (ЛФК) с работниками, которым по рекомендации лечащего врача и на основании результатов медицинских осмотров показаны занятия ЛФК), включая оплату труда методистов, тренеров, врачей-специалистов, привлекаемых к выполнению указанных мероприятий;
- приобретение, содержание и обновление спортивного инвентаря;
- устройство новых и (или) реконструкция имеющихся помещений и площадок для занятий спортом;
- создание и развитие физкультурно-спортивных клубов, организованных в целях массового привлечения граждан к занятиям физической культурой и спортом по месту работы.

Таким образом, казалось бы государство обязывает работодателей осуществлять соответствующие мероприятия, а, следовательно, нести на них расходы.

Однако не все так просто. Дело в том, что соответствующие расходы можно поделить на две группы:

- расходы, понесенные в интересах *работодателя*;
- расходы, понесенные в интересах *работника*.

И если первые без проблем могут быть включены в состав расходов, поскольку повышение работоспособности работника в течение рабочего дня напрямую сказывается на его производительности труда и результатах организации, то второй вид расходов, если и может полностью или частично компенсироваться работодателем, то только за счет чистой прибыли налогоплательщика. Проблема же в том, что Минфин подобного разделения не допускает, относит все соответствующие расходы только к расходам в интересах работника, а далее, ссылаясь на п. 29 ст. 270 НК РФ, отказывает в признании соответствующих расходов для целей налогообложения (например, Письмо Минфина от 03.02.2015 № 03-03-06/1/4083).

Позволим себе оспорить столь жесткую позицию чиновников. В преамбуле к *Типовому перечню ежегодно реализуемых работодателем мероприятий по улучшению условий и*

охраны труда и снижению уровней профессиональных рисков, прямо сказано, что он утвержден в соответствии с требованиями статьи 226 Трудового кодекса, подпунктом 5.2.65(6) Положения о Министерстве здравоохранения и социального развития Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 321. В данном документе четко определено, что финансирование таких мероприятий коммерческими предприятиями осуществляется в размере *не менее 0,2% суммы затрат* на производство продукции (работ, услуг). То есть подразумевается, что подобные затраты, осуществленные в соответствии с конкретным перечнем, принятым организацией, но основанном на Типовом перечне, должны быть включены в состав расходов, поскольку они прямо предусмотрены законодательством.

Однако особенно в последнее время позиция Минфина и контролирующих органов по данному вопросу предельно жесткая – расходы на осуществление мероприятий по развитию физкультуры и спорта *не могут быть* включены в состав расходов, в том числе и через механизм амортизации основных средств. Такая позиция в частности изложена в письме Минфина от 17.10.14 № 03-03-06/1/52376. Основание для подобной точки зрения - п. 29 ст. 270 НК РФ. Однако, по нашему мнению, п. 29 подразумевает несколько иные виды затрат, связанные с осуществлением мероприятий по развитию физической культуры и спорта нежели расходы на приобретение тренажеров для использования в самой организации. Тем не менее, в письме Минфина от 13.03.15 № 03-03-06/1/13412 прямо указывается на невозможность учета расходов на приобретение спортивного инвентаря и содержание спортивных помещений для целей расходов по налогу на прибыль.

Приведем еще одно письмо по похожему вопросу. В соответствии с позицией Минфина отдельное помещение и оборудованная в нем комната отдыха и психологической разгрузки для работников, а также затраты на приобретение спортивного инвентаря (тренажеры, бильярдный стол, душевые и прочее) нельзя учесть для целей налогообложения прибыли (письмо Минфина от 11.11.14 № 03-03-06/1/56736). Естественно, что в финансовом учете соответствующие расходы будут признаны, что приведет к возникновению постоянных налоговых обязательств в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

Споры могут вызывать и затраты на приобретение оборудования для психофизической нагрузки, например, массажных кресел. Налоговые органы при проведении проверок нередко обращают внимание на оборудование специальных помещений для психологического отдыха, которое может быть достаточно дорогостоящим. Одним из наиболее ярких примеров здесь могут служить массажные кресла. Тем не менее, если разбирательство дойдет до суда, то существуют прецеденты, когда компании выигрывали соответствующие споры (например, постановление ФАС Московского округа от 30.03.2012 № А40-34389/10-129-19).

Обратимся еще к ряду судебных прецедентов, в которых судьи приняли сторону налогоплательщика. Например, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 06.12.2012 по делу № А65-30795/2011 судьи сделали вывод, что затраты предприятия на проведение спортивно-тренировочных занятий работников носят *производственный характер*, так как они связаны с охраной труда. Но при этом успех данного дела был предопределен тем набором документов, которые были предоставлены налогоплательщиком в обоснование собственной позиции. В частности, были предъявлены

- *приказ руководителя*, в соответствии с которым было принято решение о заключении договора по аренде спортивного зала для проведения спортивно-тренировочных занятий работников и обеспечения всем работникам возможности посещения спортивно-тренировочных занятий, целью заключения которого явились обеспечение *нормальных условий труда, улучшение условий охраны труда, укрепление здоровья работников и повышение производительности их труда*;

- *образцы трудовых договоров*, заключенных с работниками организации, и приложений к ним, согласно которым работодатель *обязуется за свой счет* организовывать спортивные, тренировочные и иные мероприятия для работника, направленные на создание и

обеспечение нормальных условий труда и отдыха для работника, укрепление его здоровья и повышение производительности труда.

Еще в одном Постановлении *от 05.09.2011 № Ф09-5411/11 по делу № А07-20330/2010* ФАС Уральского округа судьи определили, что организацией под комнату отдыха и психологической разгрузки оборудовано помещение с отдельным входом, расположенное на третьем этаже административного здания, для которого приобретены спортивные тренажеры (электробеговая дорожка, велотренажер и бильярдный стол). Организация в отношении данных расходов начисляла амортизацию и учитывала ее в расходах, что было признано вполне правомерным.

Д) Мебель и предметы интерьера

Немало проблем возникает и с признанием для целей налогообложения затрат на приобретение мебели и предметов интерьера, причем нередко рассмотрение соответствующих ситуаций производится в рамках судебных разбирательств. В частности, ФАС Московского округа вынес постановление, в соответствии с которым затраты на офисную обстановку направлены на обеспечение нормальных условий труда и поддержание имиджа организации. Следовательно, амортизацию мебели и предметов декора впоследствии можно списать в расходы организации (постановление ФАС Московского округа *от 28.06.12 № А40-50869/10-129-277*). При этом подчеркнем, что ни Налоговый кодекс, ни ПБУ 6/01 *не содержат* каких-либо стоимостных ограничений по стоимости соответствующих предметов, которые бы ограничивали организации в приобретении активов и признании расходов в будущем. То есть теоретически, любые по величине затраты, понесенные на приобретение основных средств, формируют их первоначальную стоимость и затем подлежат списанию посредством начисления амортизации, либо они могут быть списаны в составе материальных затрат (если стоимость единицы бухгалтерского учета менее 100 тыс. р.).

Амортизация мебели может быть включена в состав расходов на том основании, что ст. 256 НК РФ в целом содержит *закрытый* перечень амортизируемого имущества, которое *не подлежит амортизации*. К таким видам относятся следующие виды амортизируемого имущества:

- имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности;
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты (*данный пункт будет подробно проанализирован ниже*);
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Однако при этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;
- имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с *пп. 14, 19, 22, 23 и 30 п. 1 ст. 251* НК РФ, а также имущество, указанное в *пп. 6 и 7 п. 1 ст. 251* НК РФ;
- приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты

интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора.

Из состава амортизируемого имущества *в целях налогового учета* исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев;
- зарегистрированные в Российском международном реестре судов суда на период нахождения их в Российском международном реестре судов.

Также не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Таким образом, в отношении обычных объектов основных средств (в соответствии со стандартным перечнем их укрупненных групп) никаких стоимостных ограничений Налоговый кодекс *не содержит* (естественно, кроме критерия 100000 р., который используется в целом при признании объекта амортизируемым имуществом в налоговом учете (ранее 40000 р.); данная проблема также будет рассмотрена ниже). Аналогичный подход использован и в ПБУ 6/01, с некоторыми уточнениями отдельных позиций. В частности, п. 17 данного документа содержит указание на то, что не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

О предметах с высокой художественной ценностью хотелось бы сказать отдельно. Безусловно, предметы искусства широко используются при оформлении офисных помещений, позволяют поддерживать имидж организации на определенном уровне и тем самым привлекать клиентов. А значит, их использование способно приносить организации будущие экономические выгоды. Кроме того, наличие таких предметов интерьера создает благоприятную обстановку в офисе и комфортные условия работы персонала, а без мебели невозможно представить себе ни одного офисного помещения. Таким образом, на первый взгляд, эти активы являются необходимыми для организации и затраты на их приобретение можно учесть при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В то же время следует учитывать, что списывать в расходы для целей налогообложения стоимость предметов искусства прямо запрещено (*пп. 6 п. 2 ст. 256 НК*; Письмо УФНС г. Москве от 28.06.2010 № 16-15/067484@). Поэтому, чтобы уменьшить базу по прибыли на спорные затраты, необходимо просто доказать, что приобретенные организацией объекты декора предметами искусства не являются. Например, существует устойчивая арбитражная практика по вопросу того, что репродукции картин, выполненные даже на самом высоком художественном уровне, предметами искусства не являются. В частности, при принятии решения судьи обосновали его тем, что репродукция в соответствии с общепринятым значением данного термина означает воспроизведение и размножение рисунков путем фотографии, клише или иным типографским способом, а значит она не является уникальным объектом (может быть воспроизведена неограниченное количество раз), что является основным признаком любого произведения искусства (Решение Арбитражного суда г. Москвы от 05.03.2011 № А40-99335/10-140-481).

Если же организация сомневается в происхождении соответствующего объекта, то для его классификации желательно обратиться к специалисту в области идентификации культурно-исторических ценностей. Заключение эксперта без каких-либо дополнительных

процедур будет признано доказательством в суде. (Определение ВАС РФ от 23.08.2012 № ВАС-6782/12, Постановления ФАС Московского округа от 18.11.2011 № А40-99335/10-140-481 и Центрального округа от 12.07.2013 N А09-7837/2012).

Другие суды переносят бремя доказывания правомерности / неправомерности начисления амортизации с налогоплательщика на налоговые органы, указывая, что если налоговики не докажут, что приобретенные ценности относятся к *произведениям искусства*, то организация вправе отнести их стоимость к расходам для целей налогового учета (например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.05.2004 N А56-27177/03).

Таким образом, поскольку предметы мебели признаются основными средствами (в том числе соответствующие группы выделены и в ОКОФ), то при выполнении всех прочих условий расходы на их приобретение учитываются в при формировании стоимости основных средств и в будущем амортизируются. Следовательно, можно рекомендовать организации при приобретении соответствующих объектов имущества заранее запастись необходимыми документами, подтверждающими важность соответствующих объектов для организации, которые помогут в споре с контролирующими органами. Например, хотя в последнее время позиция по вопросам приобретения кулера (диспенсера) и питьевой воды лояльна по отношению к налогоплательщику, тем не менее, справка о недостаточно хорошем качестве воды в водопроводе всегда позволит с большими шансами на успех отстоять свою правоту.

Е) Объекты внешнего благоустройства

Немало проблем возникает и в связи с так называемым внешним благоустройством. С одной стороны, ни у кого не возникает желания ходить на работу в офис в болотных сапогах – гораздо приятнее пробежать в босоножках по красивой тротуарной плитке. С другой стороны, неизбежны споры с налоговыми органами, которые достаточно скептически оценивают возможность тротуара из красивой, но достаточно дорогостоящей при этом плитки, приносить экономическую выгоду.

Прежде всего, рассмотрим вопрос о том, что такое внешнее благоустройство. Парадокс ситуации в том, что даже Минфин в письмах от 27.01.2012 № 03-03-06/1/35, от 18.10.2011 № 03-07-11/278, от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443, от 19.06.2008 № 03-03-06/1/362, от 01.04.16 № 03-03-06/1/18575 неоднократно указывал на то обстоятельство, что определения «внешнего благоустройства» в нормативно-правовых актах просто *нет*.

В этой связи организациям рекомендовано руководствоваться его *общепринятым* значением в контексте использования для целей налогового законодательства. Так, под расходами на объекты внешнего благоустройства понимаются расходы, направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации.

К внешнему благоустройству можно отнести, в частности, следующие виды расходов организации:

- на устройство дорожек, скамеек, газонов, посадку деревьев и кустарников;
- возведение ограждения земельного участка;
- устройство площадок для стоянки автомобилей;
- установку фонарей уличного освещения и т.п.

Однако согласимся, что категории удобно и эстетично – это достаточно субъективные оценки. При этом для нас совершенно очевидно, что из внимания выпущен еще один достаточно важный момент: внешнее благоустройство может приводить не только к повышению удобства использования соответствующей территории, но оно просто может быть *минимально необходимым*.

Таким образом, большая часть организаций естественно осуществляет определенное внешнее благоустройство, а значит будет сталкиваться в своей работе с проблемой признания для целей налогообложения соответствующих расходов. Судебных прецедентов,

писем и разъяснений Минфина и ФНС по данным вопросам достаточно много. В одном из таких писем рассматривается ситуация, когда организация обустроила производственную территорию: разобрала свалку, демонтировала склад, разбила газоны, клумбы, дорожки, посадила деревья. Затраты на благоустройство были включены в стоимость основных средств - автодороги и здания склада – возведенных в непосредственной близости от указанных объектов. Сумму понесенных затрат организация признавала в налоговом учете посредством начисления амортизации по более крупному объекту, то есть собственно зданию и автодороге. Налоговые органы при проведении проверки сочли, что тем самым организация нарушила требования НК РФ: включать в первоначальную стоимость основных средств расходы на уборку и озеленение прилегающих к ним участков неправомерно. Ведь такие расходы формируют первоначальную стоимость *отдельного* объекта внешнего благоустройства. Такая позиция была изложена Минфином России уже достаточно давно - в письме *от 25.04.2005 № 03-03-01-04/1/201*: расходы на создание объектов внешнего благоустройства, в том числе на асфальтирование, устройство дорожек, газонов, установку внешнего электрического освещения, *не учитываются* в составе первоначальной стоимости объекта основных средств, а формируют первоначальную стоимость объектов внешнего благоустройства, которые в соответствии с положениями НК являются *самостоятельным* имуществом.

Достаточно часто, даже для организаций, у которых объекты внешнего благоустройства являются в том числе и средством привлечения клиентов, Минфин высказывает отрицательную точку зрения по вопросу признания соответствующих расходов. Например, в письме *Минфина от 30.01.2008 № 03-03-06/1/63* сделан вывод о невозможности амортизации расходов по благоустройству территории аквапарка (установка искусственных пальм, укладка искусственной травы, бетонирование площадок вокруг бассейнов, укладка тротуарной плитки, устройство малых архитектурных форм, установка декоративного освещения), причем даже несмотря на то, что данные расходы объективно необходимы для деятельности организации.

В результате, налогоплательщики вынуждены обращаться в судебные органы, чтобы отстоять свою позицию, несмотря на кажущуюся очевидность всей ситуации, протестуя против буквального прочтения Налогового кодекса проверяющими. В большинстве случаев, если благоустройство осуществлялось за счет средств организации, суды встают на сторону налогоплательщика -

Постановления ФАС Московского округа *от 12.10.2010 № КА-40/12233-10*, ФАС Северо-Западного округа *от 01.06.2009 № А56-33207/2008*, *от 14.01.2008 № А56-4910/2007*, ФАС Волго-Вятского округа *от 22.10.2008 № А28-1630/2008-43/29*.

Своего рода попытка трактовки запрещающей фразы из статьи 256 Налогового кодекса с позиции русского языка представлена в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа *от 10.03.2006 № А33-22400/04-СЗ-Ф02-858/06-С1 по делу № А33-22400/04-СЗ*. При этом суд указал, что наличие бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования относится *только* к объектам лесного и дорожного хозяйства. К специализированным сооружениям судоходной обстановки данное условие не применяется, следовательно, оно *не является* обязательным в отношении иных *не поименованных* в данной правовой норме объектов внешнего благоустройства.

При этом Минфин и налоговые органы придерживаются достаточно часто жесткой позиции: любой объект внешнего благоустройства, независимо от того за чей счет осуществляется его возведение, не подлежит амортизации (Письма Минфина *от 27.01.2012 № 03-03-06/1/35*, *от 04.12.2008 № 03-03-06/4/94*, *от 12.08.2008 № 03-03-06/1/461*). И хотя данная позиция излагалась достаточно давно, но формулировка в тексте Налогового кодекса не изменялась. В принципе, с позиции русского языка определенная логика в позиции Минфина присутствует, но только исходя из того, как данная мысль непосредственно сформулирована в Налоговом кодексе, ведь в соответствии с правилами русского языка скобки – это парный знак препинания для выделения отдельных слов или частей

предложения, содержащих *пояснения* к основному тексту. Следовательно, то, что указано в скобках самостоятельного значения, по сути, не имеет, а следовательно фраза про приобретение объектов за счет средств бюджетного или иного целевого финансирования не может приниматься во внимание вместе со словосочетанием объекты внешнего благоустройства и иные аналогичные объекты, то есть она относится действительно только к объектам лесного и дорожного хозяйства.

Обратимся к судебной практике по аналогичным вопросам. ФАС Северо-Западного округа в постановлении *от 01.06.09 № А56-33207/2008* пришел к выводу, что суммы, затраченные на озеленение и уборку территории, *уменьшают* налогооблагаемую прибыль. Если налогоплательщик облагораживает территорию за счет собственных средств, то ссылка на пп. 4 п. 2 ст. 256 НК РФ необоснованна. Кроме того, затраты на благоустройство могут быть *необходимыми*. Например, они могут быть нужны для того, чтобы обеспечить надлежащие санитарные условия для работников, нормальное функционирование основных средств и т.д.

С подобной позицией соглашается даже Минфин. В частности, в Письме *от 07.07.2009 № 03-03-06/1/443* Минфин признал, что затраты по озеленению территории *санатория* связаны с извлечением дохода, поскольку они направлены на создание благоприятных условий для отдыха. Безусловно, это частный случай, однако разве не направлены на создание благоприятных условий затраты на возведение парковки рядом с организацией, установку фонарей на территории и т.п.

Другие суды также при рассмотрении споров встают на сторону организаций, разделяя при этом источники создания объектов внешнего благоустройства: Законодательство разделяет внешнее благоустройство за счет бюджетного целевого финансирования, и благоустройство, произведенное компанией с использованием собственных средств. В первом случае стоимость благоустройства не амортизируется (и не списывается в налоговом учете каким-либо другим путем). Если же благоустройство территории организация финансирует за счет собственных источников, то она имеет полное право начислять амортизацию по таким объектам (постановления ФАС Северо-Западного округа *от 10.04.09 № А56-21728/2008*, ФАС Московского округа *от 23.07.08 № КА-А40/6654-08*). В случае возникновения спора с налоговыми органами по данному вопросу, можно использовать еще один аргумент. Если уборка, озеленение и прочее благоустройство территории является обязательным по закону, то, возведенные в результате объекты – это имущество, необходимое для ведения предпринимательской деятельности. А значит, в силу п. 1 ст. 256 НК РФ, оно относится к основным средствам и подлежит амортизации (постановления ФАС Волго-Вятского округа *от 22.10.08 № А28-1630/2008-43/29*, Московского округа *от 10.04.08 № КА-А40/2263-08*).

Ж) Квартиры

В последнее время организации нередко предоставляют сотрудникам определенные бонусы, чтобы повысить мотивацию персонала. Одним из таких бонусов является предоставление жилой площади для проживания сотрудников. Но при этом необходимо иметь в виду, что квартира, которая приобретена для проживания в ней (в том числе командированных работников), не является основным средством и не относится к амортизируемому имуществу. Поэтому амортизационные отчисления по ней в целях налогообложения прибыли учитываться не могут. Такая позиция была озвучена в письме Минфина *от 24.11.14 № 03-03-06/2/59534*.

С этим утверждением можно согласиться, но лишь частично, в части квартиры, приобретенной просто для проживания сотрудников, применительно к тому, что амортизационные отчисления по этому объекту не учитываются для целей налогообложения. Если же квартира приобретена для проживания командированных работников, то есть используется в деятельности направленной на извлечение дохода (ибо командировка – это поездка для

выполнения служебного задания по распоряжению работодателя), то нам кажется, что такой актив вполне может амортизироваться. Ведь на основании п. 1 ст. 257 НК под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или *для управления организацией*. Поездка в командировку и проживание там в квартире по распоряжению работодателя, безусловно, является деятельностью, связанной с производством и направлена на получение экономических выгод.

Но при этом сделаем еще одно уточнение. В соответствии с позицией, изложенной в письме Минфина *от 15.01.2016 № 03-03-07/803* затраты на аренду жилого помещения, предназначенного для проживания командированных работников, включаются в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. При этом учет осуществляется *за то время*, когда в помещении *проживали* командированные лица. Указанные расходы учитываются на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в помещении. Такими документами могут быть командировочное удостоверение, проездные документы, договор аренды и др.

Исходя из этого можно заключить, что затраты на амортизацию квартиры, приобретенной в собственность для проживания в ней командированных работников, также могут учитываться в составе расходов для целей налогообложения *пропорционально* дням, в течение которых помещение реально использовалось.

Отчасти данная позиция была опровергнута в судебной практике, например, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа *от 03.10.2014 № Ф06-14949/2013, Ф06-15226/2013 по делу № А65-29223/201*, причем не только в части арендной платы, но и в части коммунальных платежей. Однако мы полагаем, что такой подход является очень рискованным. Если же организация все-таки рискнет пойти по такому пути, что можно настоятельно рекомендовать иметь в качестве обоснования расчет, доказывающий, что наличие квартиры в собственности экономически более целесообразно, нежели осуществление расходов по найму жилого помещения.

Что же касается бухгалтерского учета квартиры, то на основании анализа ПБУ 6/01 и содержания письма Минфина *от 16.03.2016 г. № 03-05-05-01/14575*, можно сделать вывод, что поскольку могут признаваться объектом налогообложения по налогу на имущество организаций жилые дома и жилые помещения, учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств, то соответственно жилые помещения вполне могут учитываться организациями на счетах 01 и 03 бухгалтерского учета. При этом в п. 17 ПБУ 6/01 отдельно указано, что по объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке, что подтверждает возможность учета ее сумм в расходах (если активы используются для извлечения дохода, а в противном случае они не являются основным средством).

Каким же образом можно учесть амортизационные отчисления по квартире, используемой для проживания сотрудников (не командированных)? Один из вариантов состоит в том, чтобы начать коммерческое использование данного объекта. Еще раз отметим, что напрямую в п. п. 2, 3 ст. 256 НК РФ квартира или жилые помещения как объекты, не относящиеся к амортизируемому имуществу, не указаны. А соответственно, теоретически квартира может быть признана амортизируемым имуществом, при выполнении общих условий, обозначенных в гл. 25 НК, в том числе:

- квартира должна соответствовать критериям амортизируемого имущества в соответствии со ст. 256 НК РФ;
- квартира должна использоваться для проживания граждан на платной основе, то есть она должна использоваться для извлечения дохода.

Такой вывод содержит, например, Приложение к Письму УМНС России по Санкт-Петербургу *от 07.07.2003 № 02-05/13936* и Письмо УМНС России по г. Москве *от 17.05.2004 № 26-12/33266*.

Если же квартира будет предоставляться в аренду как *составной элемент системы*

оплаты труда, то даже при наличии указания на это в трудовом договоре, организация рискует столкнуться с проблемами, при признании соответствующих расходов для целей налогообложения. С одной стороны, позиция Минфина гласит, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организация вправе учесть расходы на оплату труда, произведенные в неденежной форме. Это подтверждено, например, в письме Минфина от 27.05.16 № 03-03-07/30694.

При этом следует иметь в виду, что выплата работникам заработной платы в натуральной форме не должна превышать 20% от начисленного заработка. Если работодатель превысит данный лимит, то сумма такого превышения не учитывается в расходах при расчете налога на прибыль. Такое мнение высказал Минфин в письме от 24.03.10 № 03-03-05/59.

Такая позиция, причем с дополнительным обоснованием, основанном на положениях Трудового Кодекса, озвучивалась и позднее. В частности, Минфин указал, что в расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам, произведенные в денежной и натуральной формах (ст. 255 НК). Однако в НК нет определения натуральной формы оплаты труда. Поэтому, как считают в Минфине, в данном случае следует пользоваться нормами ТК. А в статье 131 ТК РФ сказано, что доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы. Исходя из этого, чиновники заключили, что расходы на наем квартиры, возмещаемые организацией своему работнику, компания может списать при налогообложении прибыли лишь в размере, не превышающем 20% от зарплаты сотрудника.

Такая позиция неоднократно озвучивалась и позднее применительно к специально арендуемым квартирам для проживания сотрудников. Если аренда жилья для сотрудника является формой оплаты труда, то такие расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль. В противном случае учесть данные выплаты в расходах нельзя – письмо Минфина от 19.05.15 № 03-03-06/28809. При этом отдельно было указано, что соответствующая сумма расходов на аренду жилья облагается НДФЛ, поскольку является доходом сотрудника.

Однако летом 2016 года была озвучена радикальная позиция, в соответствии с которой даже если возмещение затрат на аренду квартиры для иногороднего работника предусмотрено трудовым договором, организация не вправе учитывать такие расходы при расчете налога на прибыль – письмо Минфина от 14.06.16 № 03-03-06/1/34531. В качестве обоснования приведен довод о том, что эти расходы являются оплатой товаров для личного потребления работников, а расходы на эти цели не признаются для целей налогообложения. При этом опять-таки указано, что компенсация расходов на аренду жилья для работников облагается НДФЛ в общем порядке.

Правда, затем позиция была смягчена, и Минфин вновь указал, что если оплата аренды жилья для иногороднего сотрудника предусмотрена трудовым договором, то при исчислении налога на прибыль организация может учесть такие расходы в размере, не превышающем 20% от суммы заработной платы работника – письмо Минфина от 14.09.16 № 03-04-06/53726.

Какая на этом основании напрашивается рекомендация? Во избежание проблем с признанием расходов целесообразно просто выдавать заработную плату работнику в денежной форме в размере достаточном для самостоятельной аренды жилья сотрудником. Естественно, что это приведет к начислению НДФЛ и страховых взносов с указанных сумм, однако и сами суммы, и страховые взносы с них совершенно без проблем будут приниматься для целей налогообложения. Да и риски, связанные с состоянием объекта аренды в этом случае будут лежать на работнике, а не на организации.

2. Границы инвентарного объекта основных средств (сложные вопросы)

А) Комплекс конструктивно сочлененных предметов

Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 ПБУ 6/01, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 р. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В налоговом же учете с 1 января 2016 года активы стоимостью менее 100000 р. за единицу вообще не признаются амортизируемым имуществом и списываются на затраты единовременно по ст. 254 НК РФ как материальные затраты. Но что такое единица учета основных средств – это также отнюдь не простой вопрос.

Прежде всего, обращаем внимание читателя на то, что в п. 5 ПБУ 6/01 указано, что «активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в пункте 4 настоящего Положения, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 р. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением». А что такое единица? Ответ на этот вопрос казалось бы дает п. 6 ПБУ 6/01: «Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект». Но является ли данная трактовка достаточно и исчерпывающей, не вызывающей трудностей на практике. Налоговым органам, арбитражным судам, практикующим бухгалтерам далеко не всегда понятно, каким образом необходимо формировать комплекс конструктивно сочлененных предметов из нескольких объектов.

Б) Персональный компьютер: границы инвентарного объекта

Больше всего проблем при определении границ комплекса конструктивно сочлененных предметов доставляет, конечно же, вычислительная техника. Правда, остается надеяться, что после увеличения лимита стоимости включения объектов в состав основных средств (с 20000 р. До 40000 р. в финансовом учете и с 20000 р. до 100000 р. в налоговом учете) проблема с учетом персонального компьютера по частям станет чуть менее актуальной, поскольку стоимость монитора и системного блока с достаточно хорошими техническими характеристиками пока все-таки крайне редко достигает порогового значения, установленного и в ПБУ 6/01 и особенно НК. Но тем не менее, суть проблемы остается и с ростом цен всё более актуализируется – является ли персональный компьютер в его традиционном понимании единым инвентарным объектом основных средств или же

системный блок, монитор, клавиатуру, мышь можно учесть как несколько самостоятельных объектов?

Практически с момента принятия ПБУ 6/01 и вступления в силу главы 25 НК РФ споры по этому вопросу не утихают. Минфин РФ неоднократно высказывал точку зрения, в соответствии с которой компьютер учитывается как *единый* инвентарный объект основных средств, так как любая его часть не может выполнять свои функции по отдельности (см. письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 27 мая 2005 г. N 03-03-01-04/4/67). ФНС еще более развила эту идею, уточнив, что в стоимость объекта основных средств – *Персональный компьютер* – необходимо включить и установленные на данном компьютере основные программы (например, операционную систему и т.п.) (см. письме от 29.11.10 № ШС-17-3/1835). Данный вариант применяется как для целей финансового учета, так и для целей налогового учета.

Дополнительно приведем позицию ФНС, изложенную в письме от 13.05.2011 г. N КЕ-4-3/7756: не следует учитывать отдельно от компьютера стоимость предустановленного программного обеспечения, позволяющего реализовывать публично заявленные продавцом потребительские свойства этой вычислительной техники.

Что касается арбитражной практики, то она достаточно лояльна по отношению к организациям, которые учли монитор и системный блок (это, по мнению налоговых органов и составляет предмет нарушения) по раздельности как два различных инвентарных объекта. В частности, ФАС Уральского округа в споре, возникшем из-за учета компьютерной техники (а именно, 134 мониторов и 144 системных блоков), поддержал организацию (постановление от 18.06.09 № Ф09-3963/09-С3). При этом судьи указали, что у системных блоков и мониторов различное *функциональное назначение*: они могут использоваться отдельно друг от друга и имеют разные сроки полезного использования. Поэтому организация была вправе учесть их стоимость в расходах для целей налога на прибыль единовременно (если это указано в учетной политике для целей финансового учета; в учетной политике для целей налогообложения вариантности быть не может, поскольку имущество стоимостью менее 40000 р. за единицу в принципе не может являться амортизируемым имуществом).

К положительно разрешившимся спорам с налоговой инспекцией по данному вопросу можно отнести и Постановление ФАС Уральского округа от 03.12.2007 № Ф09-9180/07-С3. В данном постановлении суд сделал вывод о том, что налоговым органом *не представлено* доказательств того, что приобретенные компьютер и принтер составляют единое целое, а также что принтер является объектом основных средств. Вывод о возможности учета составных частей компьютера как отдельных инвентарных объектов сделан на основании того, что монитор, принтер, процессор отнесены в разные группы по *Общероссийскому классификатору основных средств*, утвержденному Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359, и имеют разное функциональное назначение.

Установление различных сроков полезного использования для составных частей персонального компьютера является традиционным подходом при защите позиции организации в случае принятия решения о раздельном учете приобретаемых составных частей компьютеров. В частности, в Постановлении ФАС Поволжского округа от 12.02.2008 по делу № А12-8947/07-С42 суд указал, что компьютер, как совокупность монитора, системного блока, клавиатуры и других частей, которые не могут выполнять свои функции отдельно друг от друга, подлежит постановке на бухгалтерский учет как инвентарный объект - обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов только в том случае, если срок полезного использования всех входящих в него частей является равным. В противном случае каждая такая часть является самостоятельным инвентарным объектом. Но при этом, следует иметь в виду, что данные сроки должны существенно отличаться. Существенным в свою очередь можно однозначно считать только установление сроков, которые относятся к разным амортизационным группам в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1.

В) Объект недвижимости: границы инвентарного объекта

В случае установления различных сроков полезного использования, Минфин и ФНС, а также проверяющие органы отнюдь не всегда трактуют это условие как *достаточное* для признания отдельных объектов несочлененными. Например, в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 23.09.08 № 03-05-05-01/57 рассмотрена ситуация, когда само здание и находящиеся в нем лифт или система вентиляции имеют *разные* сроки эксплуатации, и, соответственно, по мнению организации, их можно было бы учитывать, как отдельные инвентарные объекты. Причем не только при условии, что они были смонтированы позднее, но и в случае указания их в техническом паспорте.

Чиновники Минфина высказали по данному вопросу противоположную точку зрения. В частности, в рассмотренном письме указывается, что под объектом недвижимого имущества, в отношении которого отдельно исчисляется налоговая база и уплачивается налог на имущество организаций, необходимо понимать единый обособленный комплекс как совокупность объектов, установок, сооружений, оборудования и другого имущества, объединенных единым функциональным назначением, конструктивно обособленный как единое целое. В указанный обособленный комплекс включается имущество, как указанное в технической документации на объект недвижимого имущества, так и дополнительно установленное, смонтированное в ходе капитальных вложений, которое функционально связано со зданием так, что его перемещение без причинения несоразмерного ущерба его назначению невозможно.

В частности, в состав объекта недвижимого имущества *необходимо* включать учитываемые как отдельный инвентарный объект такие объекты основных средств, как *лифты, встроенная система вентиляции помещений, локальные сети, другие коммуникации здания* и прочее. При этом внимание на различных сроках полезного использования соответствующих частей даже не акцентируется (более подробно данная ситуация будет рассмотрена ниже при исследовании квалификации основного средства в качестве движимого/недвижимого имущества).

Еще более интересные выводы сделаны в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 20 февраля 2008 г. № 03-03-06/1/121 по поводу налогового и бухгалтерского учета авиадвигателей. Ранее исходя из позиции Минфина РФ, изложенной в письмах от 17.11.2006 № 03-03-04/1/772, от 4.09.2007 № 03-03-06/1/639, от 29.10.2004 № 03-03-01-04/1/89, можно было сделать вывод о возможности и даже необходимости бухгалтерского и налогового учета авиадвигателей не в качестве отдельного основного средства, а в составе самолета, в связи с тем, что двигатели могут функционировать только в составе комплекса.

Однако в рассматриваемом письме указывается, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. В силу этого авиационные двигатели гражданской авиации, срок полезного использования которых отличается от срока полезного использования воздушного судна, учитываются как отдельные инвентарные объекты. Исходя из этого, нет оснований учитывать в налоговом учете авиационные двигатели как составную часть воздушного судна. А ведь аналогичную практику вполне можно распространить и на автомобильные двигатели. Так что проблема так и остается нерешенной.

Г) Мебельный гарнитур: границы инвентарного объекта

Нельзя не затронуть и проблему учета отдельных предметов мебельного гарнитура: является ли весь гарнитур единым объектом или же каждая его составная часть должна быть признана инвентарным объектом. Подобный вопрос был рассмотрен ФАС Поволжского

округа. В результате, постановление от 16.02.09 № А55-9496/2008 вынесено в пользу плательщика, который включил в материальные расходы стоимость набора офисной мебели, приобретенного по одной накладной. При этом по отдельности каждый предмет мебели не соответствует определению амортизируемого имущества по стоимостному критерию. Налоговики же настаивали, что такой набор мебели должен учитываться единым инвентарным объектом и амортизироваться. Судьи согласились с налогоплательщиком: комплекс можно считать амортизируемым имуществом при условии, что каждая его составляющая не может использоваться в отдельности. В случае с мебельным гарнитуром это условие не выполняется.

Однако существует и отрицательная для налогоплательщиков судебная практика по рассматриваемому вопросу. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа, рассматривая спор, касающийся комплекта мебели, заключил, что его стоимость не может быть единовременно включена в расходы. По мнению судей, для целей налогообложения имеет значение факт приобретения *единого* комплекта мебели дороже 10 000 р. (приобреталась до 1 января 2008 года, а потому в качестве критерия использовано 10 000 р., которые впоследствии заменены на 20 000 р., а затем на 40 000 р.) (постановление от 08.07.09 № Ф04-4048/2009(10184-А46-40)).

И еще один момент, требующий краткого пояснения. Достаточно часто тесная взаимосвязь отдельных элементов какой-либо достаточно сложной технической системы, обладающий к тому же значительной стоимостью, тяжело идентифицировать как запасную часть или отдельный вид оборудования. Управление ФНС по г. Москве в письме от 21.06.10 № 16-15/064586@ разъяснило некоторые нюансы учета стоимости дорогостоящих запчастей, использованных при ремонте основных средств, указав, что запасные части, в том числе дорогостоящие – это *неамортизируемое* имущество. Их стоимость списывается на расходы как расходы на ремонт. Но проблемы всё равно возникают, особенно в случае, когда ремонт охватывает значительную и при том основную часть имущества.

Применительно к запасным частям считаем необходимым отразить и еще один момент, непосредственно связанный с составом объекта основных средств как единицы. Если для того, чтобы устранить поломки, мешавшие использовать основное средство, организация заменила неисправные детали более современными запчастями и при этом эксплуатационные показатели объекта улучшились, то суд счел, что такая замена не является модернизацией (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 01.12.2015 по делу № А78-3907/2015).

В письме Минфина от 15.10.12 № 03-03-06/2/115 описана еще одна интересная ситуация, когда часть объекта была разрушена в результате стихийного бедствия. При этом Минфин пришел к выводу, что расходы, связанные с восстановлением *частично* разрушенного в связи со стихийным бедствием объекта недвижимости, *необходимо* включить в первоначальную стоимость такого объекта недвижимости и учитывать для целей налогообложения путем начисления амортизации по данному объекту недвижимости, поскольку имеет место достройка объекта

В связи с наличием большого количества чисто *технических* вопросов в исследуемой области, позволим себе еще одно замечание по данному вопросу. Часть 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в конце 2013 года (закон № 357-ФЗ) была дополнена следующим положением: лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для внесения содержащихся в них данных в регистры бухгалтерского учета и достоверность таких данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, *не несут* ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. Таким образом, речь может идти об определенном делегировании полномочий по принятию решений в части определения границ комплекса конструктивно сочлененных предметов тем лицам, которые обладают большей

компетенцией в данном вопросе. Наверное, можно согласиться с тем, что вопрос о признании нескольких частей комплексом является не только и не столько бухгалтерским. Поэтому к его решению могут и должны быть привлечены специалисты широкого профиля.

Д) Движимое / недвижимое имущество: критерии разграничения

Вопросы признания отдельных частей объекта основных средств комплексом конструктивно сочлененных предметов являются важными и с точки зрения определения границ инвентарного объекта для целей налога на имущество. Ведь в свете проводимой реформы системы имущественных налогов и уплаты налога на имущество основных средств от кадастровой стоимости объекта недвижимости, будет актуальным вопрос о том, а какие именно части объекта основных средств – здание – включены в его состав при определении кадастровой стоимости. Ведь если лифт в этом случае входит в состав здания, то соответственно отдельным объектом по налогу на имущество он уже не может являться, ведь его наличие уже должно быть учтено при кадастровой оценке недвижимости.

Следовательно, вопрос классификации объекта в составе движимого/недвижимого имущества также является достаточно важным.

Прежде всего, обратим внимание читателя на историю нормативно-правового регулирования данного вопроса. До 2013 года проблема классификации основных средств на движимые/недвижимые объекты не имела большого значения, поскольку фактически приводила лишь к наличию различий на уровне аналитического учета, без какого-либо существенного влияния на уровень налогооблагаемых баз. Однако законом № 202-ФЗ от 29.11.2002 были внесены изменения в НК, касающиеся налога на имущество организаций, транспортного и земельного налогов. Согласно ст. 3 Закона 202-ФЗ эти нововведения вступили в силу с 1 января 2013 года. При этом был расширен перечень основных средств, не признаваемых объектом обложения налогом на имущество организаций (п. 4 ст. 374 НК РФ): с 1 января 2013 г. *не* облагается налогом на имущество организаций *движимое* имущество, принятое на учет в качестве основных средств, в том числе транспортных средств.

Заметим, что вопрос об обложении имущества одновременно налогом на имущество организаций и транспортным налогом был *проблемным*, поскольку отдельные специалисты усматривали в этом *двойное* налогообложение (транспортный налог и налог на имущество). Однако определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2004 № 451-О установило, что двойного налогообложения в данном случае не возникает. При этом суд указал на *правомерность* взимания двух налогов в отношении транспортного средства, так как объект и налоговая база у каждого налога установлены на основании различных характеристик (мощности двигателя и стоимости объекта основных средств). Тем не менее, очевидно, что в определенной степени говорить о двойном налогообложении всё-таки можно, так как относятся соответствующие взимаемые налоги к одной группе.

Однако начатая реформа привела к тому, что при появлении в самом Налоговом кодексе упоминания недвижимого и движимого имущества, состав каждой из групп остался дискуссионным и вообще *не был установлен* непосредственно в содержании Налогового кодекса. Соответственно, тут же возникли вопросы, в какую группу (движимое/недвижимое), например, отнести:

- торговые павильоны;
- сборно-разборные конструкции (ангары, склады);
- эскалаторы, лифты, системы вентиляции и кондиционирования воздуха;
- рекламные конструкции, стенды и т.п. активы.

Естественно, что поскольку непосредственно в Налоговом кодексе состав каждой из групп не определен, то пользователь имеет полное право обратиться к иным нормативно-правовым документам, в том числе к Гражданскому кодексу. Ст. 130 Гражданского кодекса и называется «Недвижимые и движимые вещи», указывая, что к *недвижимым* вещам

(недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что *прочно* связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без *несоразмерного* ущерба их назначению *невозможно*, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

К недвижимым вещам относятся также *подлежащие* государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Отдельно указано, что данный список не является окончательным и законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Соответственно, вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются *движимым* имуществом. Регистрация прав на движимые вещи *не* требуется, кроме случаев, указанных в законе (например, такое право закреплено в отношении транспортных средств).

Но естественно, что подобные трактовки вызвали только дополнительные вопросы. Что означает фраза: прочно связано с землей или перемещение без соразмерного ущерба невозможно? Теоретически переместить в другое место можно любой объект, даже самый крупный, предварительно его разобрав. Другое дело, что осуществление подобного переноса может быть в ряде случаев нецелесообразным, например, оно может быть сопряжено с затратами, соразмерными даже со стоимостью самого объекта. Но ситуаций, когда подобные операции могут проводиться – достаточно большое количество (например, перенос здания может быть необходим по требованию государственных органов, ибо в противном случае оно просто будет ликвидировано, либо в силу действий иных законов). А кроме того, подобная трактовка движимого/недвижимого имущества опять-таки не проясняет спорную ситуацию с включением в состав недвижимого имущества отдельных частей объектов (лифты, вентиляция и т.п.).

В результате, 02.07.2013 федеральным законом № 142-ФЗ были внесены изменения в Гражданский кодекс, в котором после этого появилось еще одно понятие – единый недвижимый комплекс, которое по сути своей достаточно сходно с комплексом конструктивно сочлененных предметов. В частности, указано, что *недвижимой* вещью, участвующей в обороте как единый объект, может являться *единый недвижимый комплекс*. Под данным комплексом понимается совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов (железные дороги, линии электропередачи, трубопроводы и др.), либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как на *одну недвижимую вещь*.

Но надо признать, что даже подобные уточнения не прояснили проблемы про включение различных составных частей объекта в единый недвижимый комплекс. Подобные разъяснения, в результате, стали предметом многочисленных запросов в Минфин. Например, в письме Минфина от 30.01.14 № 03-05-05-01/3620 специалисты финансового ведомства ответили, что сети, системы инженерно-технического обеспечения (водо-, газо- и электроснабжение, канализация, отопление, лифты, эскалаторы) *не* относятся к самостоятельным объектам недвижимости - они *входят* в состав здания или сооружения. Аналогичная позиция изложена в письме Министерства экономического развития от 27.01.14 № Д23и-195.

Как следствие существования подобных нечетких критериев - многочисленные споры, которые становились в разные годы предметом разбирательства в арбитражных судах различного уровня.

Так, например, в отношении определения статуса торговых павильонов можно встретить два абсолютно противоречивых мнения. Постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 20 апреля 2009 г. по делу № А38-1050/2008-15-87 торговый павильон был отнесен к объектам движимого имущества, а Постановлением ФАС Дальневосточного округа от 10 августа 2010 г. № Ф03-5467/2010 по делу № А04-8600/2009 при сходных условиях – к

объектам недвижимого имущества.

Данный вопрос не мог быть оставлен без рассмотрения, и уже определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 августа 2010 г. № ВАС-9213/10 по делу № А40-98414/09-3-780 было сказано, что спорные торговые павильоны не обладают признаками недвижимого имущества.

Подобные споры возникали и по поводу такого объекта имущества как гаражи. Так определением Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 марта 2010 г. № ВАС-3709/10 по делу № А64-3043/09 признано, что гараж, состоящий из кирпичного фундамента, металлических наружных и внутренних капитальных стен, металлической крыши и аналогичных ворот, не является недвижимостью.

Данные споры возникают не только из-за отсутствия определенного перечня объектов недвижимости, но и из-за непроработанности самого критерия прочной связи с землей. Согласно ст. 130 Гражданского кодекса, прочная связь с землей означает невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба их назначению. Здесь возникает важный вопрос назначения объекта, который и решается часто только в судебном порядке.

Дополнительно к позиции, непосредственно изложенной в Гражданском кодексе Минфин в письме от 03.09.13 № 03-05-05-01/36269 указал, что к движимому имуществу можно отнести имущество организации, которое *не* требует государственной регистрации прав. По нашему мнению, такая однозначная позиция вряд ли найдет поддержку у налоговиков и судей. Государственная регистрация прав – это *необходимое* условие для признания объекта недвижимым, *но вряд ли достаточное* для того, чтобы признать объект движимым, если государственная регистрация прав на него не требуется.

Дополнительно при рассмотрении вопроса отнесения объектов к движимому и недвижимому имуществу Минфин в письмах от 29.03.2013 № 03-05-05-01/10050 и от 25.02.2013 № 03-05-05-01/5322 рекомендовал, кроме норм гражданского законодательства, руководствоваться также положениями Федерального закона от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений», а также положениями Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359. Но после исследования содержания и этих документов вопросы всё равно остаются.

В то же время, стоит заметить, что в последние годы Минфин стал поддерживать отдельный учет действительно существенных частей объекта. Например, отдельные улучшения арендованного помещения - в частности, *кондиционер и рекламные конструкции* - демонтаж которых не причиняет ущерба его назначению, не являются объектом налогообложения налогом на имущество, если они приняты к учету *после* 1 января 2013 года (Письмо Минфина от 11.04.13 № 03-05-05-01/11960, от 04.10.13 № 03-05-05-01/41301).

Однако, по-прежнему, если вложения в объект носят капитальный характер, то их необходимо учитывать либо в составе объекта (если вложения могут быть квалифицированы как модернизация, реконструкция, достройка и т.п.), либо они формируют стоимость отдельного объекта недвижимого имущества. Например, в соответствии с Письмом Минфина от 27.12.12 г. № 03-05-05-01/80 затраты на капитальные вложения в *арендованные* объекты недвижимого имущества также *капитализируются*, поскольку соответствующие вложения являются основными средствами, попадают в категорию недвижимые объекты и облагаются налогом на имущество. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 14.03.13 № 03-05-05-01/7760.

При этом заметим еще один момент: если арендатор с согласия арендодателя произвел *улучшения* арендованного имущества и начислял по ним амортизацию, то после расторжения договора (в т.ч. досрочного) он не вправе включить *недоамортизированную* стоимость неотделимых улучшений в расходы, если данные улучшения по окончании договора демонтируются и не могут использоваться в дальнейшем, поскольку такие улучшения амортизируются арендатором в течение *срока действия договора аренды* (письмо Минфина от 17.08.11 № 03-03-06/2/130). Таким образом, при проведении соответствующих

работ указанные затраты обязательно должны быть амортизированы именно в течение срока аренды. По нашему мнению, это достаточно жесткое условие, которое высказал Минфин, которое, тем не менее, действительно имеет под собой юридическое основание. Кроме того, расходы на недоамортизированную часть стоимости не могут быть включены в расходы в силу того, что соответствующее имущество более не может быть использовано в деятельности, приносящей доход.

Е) Объекты незавершенного строительства

Отдельно заметим, что незавершенные строительством здания и помещения, которые принципиально могут быть отнесены к категории недвижимое имущество, всё-таки не могут являться объектом налогообложения налогом на имущество организаций просто на основании того, что они не являются основными средствами. Соответствующая позиция нашла подтверждение и в письме Минфина от 11.02.13 № 03-05-05-01/3265. Данные объекты до полного окончания всего комплекса строительных работ (или соответствующих этапов работ) учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Более проблемной является ситуация, когда организация еще до окончания строительства зарегистрировала право собственности на объект незавершенного строительства. Но, по нашему мнению, и здесь объекта обложения налогом на имущество организаций не возникает, поскольку начиная с 2011 года в бухгалтерском финансовом учете и с 2013 года в налоговом учете факт государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества не оказывает влияния на момент их принятия к учету.

Также следует рассмотреть и еще одну проблемную ситуацию, когда объекты движимого имущества, которые были приняты к учету в качестве основных средств до 1 января 2013 года, прошли модернизацию (дооборудование, реконструкцию) уже после этой даты (с изменением первоначальной стоимости). Определяющим моментом для признания движимого имущества объектом налогообложения по налогу на имущество всё-таки является ввод объекта в эксплуатацию. Поэтому, если движимое имущество было введено в эксплуатацию до 1 января 2013 года, то соответствующие объекты должны облагаться налогом на имущество организаций, несмотря на то, что в результате проведенной модернизации (дооборудования, реконструкции, достройки) изменится их первоначальная стоимость. Эта позиция нашла своё подтверждение и в письме Минфина от 01.03.13 № 03-05-05-01/6096.

Ж) Кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества

Федеральным законом № 307-ФЗ от 02.11.2013 фактически начат второй этап реформы налогообложения имущества организаций с переходом к уплате налога на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости. В данном издании мы не будем подробно излагать методики определения кадастровой стоимости, соответствующий порядок, поскольку строго говоря они не являются предметом именно бухгалтерского учета. Лишь коротко изложим основные новации, предусмотренные законом № 307-ФЗ.

С 1 января 2014 г. в отношении отдельных объектов недвижимости налог может исчисляться на основании их кадастровой стоимости по состоянию на 1-е число очередного налогового периода (п. 2 ст. 375 НК РФ) – по налогу на имущество это календарный год (если она, конечно, была оценена). В соответствии с п. 4 ст. 376 НК РФ стоимость таких объектов не учитывается при расчете среднегодовой стоимости имущества налогоплательщика, используемой при расчете налога на имущество в обычном порядке. Таким образом, фактически речь и идёт об определенном обособлении той группы, по которой налог будет рассчитываться исходя из кадастровой стоимости.

Согласно п. 1 ст. 378.2 база по налогу на имущество организаций рассчитывается

исходя из *кадастровой* стоимости в отношении следующих объектов недвижимости:

- административно-деловых центров и торговых центров (комплексов), а также помещений в них (подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). *Критерием* отнесения к такому имуществу является *вид разрешенного использования* земельного участка, на котором расположен центр, и (или) предназначение либо фактическое использование здания в установленных целях;

- нежилых помещений, которые в соответствии с кадастровыми паспортами или документами технического учета предназначены или фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общепита и бытового обслуживания. Фактическим использованием нежилого помещения в этих целях признается использование не менее 20 процентов площади помещения для размещения указанных объектов;

- объектов недвижимости иностранных организаций, которые не осуществляют деятельности в РФ через постоянное представительство, либо объектов, не относящихся к деятельности иностранной компании в РФ через постоянное представительство.

Ежегодно *не позднее* 1 января, перечень имущества, которое относится к первым двум категориям, *утверждается* уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ (п. 7 ст. 378.2 НК РФ). Этот же орган направляет такой перечень в электронной форме в ИФНС по месту нахождения объектов недвижимости и размещает его на *официальном* сайте.

Если в течение года выявлены иные объекты, не включенные в перечень, то они вносятся в список, устанавливаемый на *следующий* налоговый период.

Налоговая база, которая определяется как кадастровая стоимость объекта недвижимости, исчисляется *отдельно* от базы, рассчитываемой как среднегодовая стоимость имущества. На этом основании можно сделать вывод, что в течение определенного периода времени, по крайней мере, пока идет процесс оценки кадастровой стоимости, будет существовать имущество, включаемое в налогооблагаемую базу исходя из среднегодовой стоимости, рассчитанной в прежнем порядке.

При этом, если *кадастровая* стоимость установлена в *целом* для всего здания, в котором расположено помещение, являющееся объектом обложения налогом на имущество организаций, и при этом кадастровая стоимость данного помещения не определена, то последняя исчисляется как *доля кадастровой стоимости* здания, пропорциональная доле *площади* данного помещения в *общей* площади здания.

Налог на имущество организаций и авансовые платежи в отношении объектов, база по которым определяется как кадастровая стоимость, перечисляется в бюджет по месту *нахождения* имущества. При этом отчитаться по налогу на имущество в отношении *незарегистрированного* в установленном порядке объекта недвижимости нужно в ИФНС также по месту *нахождения* такого актива. При этом если место нахождения объекта недвижимости *не совпадает* с адресом организации, то компании сначала следует встать на учет в инспекции *по месту нахождения* имущества. Соответствующая позиция изложена в письме ФНС от 06.09.13 № БС-4-11/16221.

Однако одна из самых революционных новаций была внесена в законодательную базу уже в 2014 году. Так, с 2015 года в отношении торговых, административно-деловых центров и некоторых других видов недвижимости, по которым налог взимается исходя из *кадастровой* стоимости объектов, компаниям, применяющим упрощенную систему налогообложения (УСНО) и систему налогообложения в виде ЕНВД, необходимо будет платить налог на имущество. Соответствующие изменения в НК внесены Федеральным законом от 02.04.14 № 52-ФЗ. Таким образом, и здесь во главу угла ставится именно *кадастровая* стоимость недвижимого имущества.

Но для бухгалтера кадастровая стоимость объекта недвижимого имущества должна выступать просто как некая данность, которую он использует при расчете суммы налога на имущество. Ведь собственно в бухгалтерском финансовом учете кадастровая стоимость не отражается.

Но в ряде случаев кадастровая оценка объектов недвижимости может быть базой для проведения на ее основе и иных расчетов бухгалтерской службой. Например, если

организация приобрела в собственность земельный участок и складское помещение, но при этом в договоре купли-продажи стоимость земли и склада указана общей суммой, то Минфин при определении цены каждого объекта предлагает ориентироваться именно на *кадастровую* стоимость приобретенных объектов недвижимости (письмо от 28.06.13 № 03-05-05-01/24812). При этом сама кадастровая стоимость в бухгалтерском финансовом учете *не* отражается.

Определенные вопросы при определении базы по налогу на имущество вызывает ситуация, когда основные средства принимаются к учету в результате *реорганизации*, проведенной, например, в форме слияния двух организаций. По полученным в результате этой операции движимым объектам основных также применяется освобождение от налогообложения по налогу на имущество (если имущество является *движимым*), если реорганизация закончена в 2013 году и позднее. Это следует исходя из разъяснений Минфина, изложенных в письмах от 22.05.13 № 03-05-05-01/18166 и от 14.05.13 г. № 03-05-05-01/16580, в которых прямо указано, что определяющее значение имеет то, когда *закончилась* реорганизация.

Но в принципе подобную практику установления определенной точки «невозврата» в отношении объектов налогообложения мы считаем не очень корректной. Действительно, гораздо логичнее было бы в целом изменение подхода к формированию налогооблагаемой базы, независимо от того, когда объект реально был приобретен. То есть установленный законодателем момент *X – 1 января 2013 года* – в общем-то ущемляет права тех организаций, которые приобрели движимые объекты основных средств, особенно если это произошло незадолго до этой даты. Действительно, если после 1 января 2013 года при наличии соответствующей оценки все организации переходят на уплату налога на имущество по недвижимости исходя из кадастровой стоимости, то логично было бы все объекты движимого имущества вывести из-под налогообложения. Тем не менее, право законодателя диктовать в данном случае условия неоспоримо, хотя можно предвидеть обращение в суды высоких инстанций с требованием о пересмотре соответствующей нормы.

Но естественно, что самое важное значение для величины амортизации имеет не граница объекта, а собственно *первоначальная стоимость основного средства*.

3. Первоначальная стоимость основного средства (сложные вопросы)

А) Перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость

Согласно ПБУ 6/01, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств при этом являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую

приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Согласно этому перечню практически все затраты непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств включаются в его первоначальную стоимость. То есть данный вопрос не должен вызывать сомнений. Однако спорных ситуаций в этой области существует достаточно большое количество.

Еще более общими фразами перечень затрат, формирующих первоначальную стоимость объекта, представлен в Налоговом кодексе. В частности, для целей налогового учета в соответствии с требованиями ст. 257 первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, - как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно *пригодно* для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов.

Б) Плата за государственную регистрацию основных средств

Один из наиболее часто обсуждаемых вопросов является актуальным не в силу больших сумм, связанных с описываемой проблемой, а в силу принципиальности соответствующей проблемы. Суть вопроса состоит в том, следует ли включать в стоимость основного средства плату за государственную регистрацию прав на объект. Ссылки на то, что государственная регистрация прав теперь не является обязательным условием для ввода объекта в эксплуатацию, являются, по нашему мнению, не состоятельными, поскольку речь идет не об условиях признания объекта, а формировании его стоимости.

Позиция Минфина по данному вопросу ранее неоднократно изменялась. Так, в 2011 году Минфин указывал, что государственная пошлина за регистрацию прав на недвижимое имущество *является* расходом, непосредственно связанным с приобретением этого имущества и возможностью его использования. Значит, такая госпошлина включается в первоначальную стоимость имущества. По аналогичной причине патентная пошлина *формирует* первоначальную стоимость нематериального актива (письмо Минфина от 12.08.11 № 03-03-06/1/481).

Однако в 2013 году после вступления в силу изменений, внесенных в Налоговый кодекс законом № 206-ФЗ от 29.11.2012, Минфин поменял свою позицию. В соответствии с внесенными изменениями с 1 января 2013 года дата начала амортизации любых объектов амортизируемого имущества определяется в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ - с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию. Дата государственной регистрации прав на начало амортизации и ввод объекта в эксплуатацию в налоговом учете *не влияет*. В финансовом учете аналогичные правила действуют с 2011 года (приказ Минфина № 186н от 24.12.2010). В результате, в письме от 04.06.13 № 03-03-06/1/20327 указано, что расходы, связанные с регистрацией прав на недвижимое имущество (регистрационный сбор) и расходы, связанные с изготовлением техпаспорта объекта недвижимости, *не могут* увеличивать первоначальную стоимость недвижимого имущества. В целях налогообложения прибыли эти затраты можно учесть в составе прочих расходов.

В подтверждение данной позиции приведем еще и вывод, который можно сделать из содержания письма Минфина от 26.01.2015 № 03-03-06/1/2170 – плата за регистрацию прав на недвижимое имущество, земли, сделок с этими объектами, плата за представление информации о правах, оплата услуг кадастровых органов и оценщиков относится на прочие

расходы организации в соответствии с требованиями ст. 264 НК РФ. Таким образом, эти затраты не увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Вопросы вызывает и собственно момент включения объекта в состав основных средств. Наверное, справедливо, что момент государственной регистрации прав не может быть в этой ситуации определяющим условием. Более того, еще до 2011 и 2013 года, когда в бухгалтерском финансовом и налоговом учете были отменены ссылки на учет момента государственной регистрации прав, Минфин указывал, что если фактическая эксплуатация объекта начата, то отсутствие зарегистрированных прав не может являться препятствием для включения объекта в состав основных средств. Например, в письме Минфина от 11.04.2007 № 03-05-06-01/30 и письме от 08.06.10 № 03-05-05-01/15 указывается, что если документы, подтверждающие создание и ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства, имеются, недвижимость используется в деятельности, а свидетельства о праве собственности нет, то организация обязана уплачивать налог на имущество, поскольку отсутствие правоустанавливающих документов *не может* служить основанием для освобождения от налогообложения, ведь их оформление зависит только от волеизъявления организации.

Естественно, что после внесения изменений в ПБУ 6/01 и НК РФ соответствующий вопрос стал еще более однозначным – государственная регистрация прав не определяет момент ввода основного средства в эксплуатацию и окончание формирования его первоначальной стоимости.

Также заметим, что хотя использование метода начисления для целей бухгалтерского учета даже не является предметом обсуждения (лишь в исключительных случаях кассовый метод может применяться для целей налогового учета), то факт оплаты основного средства совершенно однозначно не оказывает влияния на ввод объекта в эксплуатацию и начало его амортизации. Тем не менее, соответствующие вопросы периодически возникают в практике хозяйствования организаций, но в большинстве случаев даже Минфин встаёт на сторону налогоплательщика в вопросе амортизации неоплаченного основного средства.

Подобная ситуация рассмотрена в письме Минфина от 16.08.10 № 03-03-06/1/550: компания начала начислять амортизацию по введенному в эксплуатацию объекту недвижимости, несмотря на то, что не полностью расплатилась со строительной фирмой, которая возвела объект. Рассмотрев данную ситуацию, чиновники Минфина признали, что налогоплательщик поступил правомерно.

В) Затраты на достройку объекта основных средств

С момента ввода объекта в эксплуатацию первоначальная стоимость здания считается сформированной и не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Соответственно, если организация вначале введет основное средство в эксплуатацию, а затем подаст документы на государственную регистрацию, уплатив соответствующую государственную пошлину, то ее сумма уже не сможет увеличить первоначальную стоимость объекта, поскольку последняя уже сформирована и не может быть изменена по описанной причине.

Однако на практике нередко встречаются ситуации, вызывающие споры между организациями и налоговыми органами. Одна из таких ситуаций рассмотрена в письме Минфина от 26 апреля 2007 г. № 03-03-06/1/251. В нём дополнительно указано, что в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. Следовательно, если офисное здание введено в эксплуатацию, зарегистрировано и получено свидетельство о праве собственности, то его первоначальная стоимость здания для целей налогообложения прибыли считается сформированной.

Соответственно, произведенные организацией после ввода в эксплуатацию отделочные работы следует рассматривать как расходы по *достройке* здания, увеличивающие первоначальную стоимость здания, а не как ремонт объекта.

Еще один вопрос, который долго оставался дискуссионным при определении первоначальной стоимости объекта основных средств при вводе в эксплуатацию – это вопрос целесообразности регулирования стоимости на величину суммовых разниц, возникающих при расчетах за приобретенное основное средство с каким-либо использованием иностранной валюты. В результате, в бухгалтерском финансовом учете после вступления в силу основных положений ПБУ 3/2006, а в налоговом учете с 1 января 2015 года было исключено понятие «суммовые разницы» и специальный порядок их учета (закон № 81-ФЗ от 20.04.2014). Суммовые разницы в их трактовке до 1 января 2014 года стали частью курсовых разниц и учитываются по единым с ними правилам.

Г) Командировочные расходы и первоначальная стоимость объекта

Еще один проблемный вопрос, возникающий при формировании первоначальной стоимости основного средства – это включение в стоимость объекта *командировочных расходов* по служебным поездкам, непосредственно связанным с приобретением (или доставкой) основного средства. С одной стороны, перечень расходов, увеличивающих стоимость основного средства, является *закрытым*. В нем не упоминаются суммы командировочных, выплаченных сотруднику, который был направлен в служебную поездку для приобретения объектов основных средств. А значит, организация имеет право вполне обоснованно не включать командировочные расходы в первоначальную стоимость основного средства. Такая позиция нашла подтверждение в определении ВАС РФ от 31.12.09 № ВАС-16942/09. Соответственно в этом случае командировочные расходы будут в обычном порядке списаны на затраты организации.

Эта же позиция нашла поддержку во многих решениях окружных судов. Например, постановлением ФАС Поволжского округа от 15 января 2009 г. № А55-5612/2008, постановлением ФАС Московского округа от 26 декабря 2007 г. № КА-А40/13358-07 определено, что командировочные расходы не относятся к числу фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств. Его придерживаются также некоторые контролирующие органы. Например, такая позиция изложена в письме УФНС РФ по г. Москве от 19.05.2009 года № 16-15/049826.

В то же время в решениях иных арбитражных судов по данному вопросу есть немало примеров, когда, по мнению судей, командировочные расходы должны включаться в первоначальную стоимость объектов основных средств. Такое решение было принято, например, постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июля 2009 года № А19-1020/09, постановлением ФАС Поволжского округа от 12 февраля 2008 г. № А12-10256/07-С60.

Д) Приобретение основных средств с использованием заемных ресурсов

Следующей проблемной ситуацией, требующей рассмотрения, является вопрос включения в первоначальную стоимость объекта процентов за пользование заемными средствами, израсходованными на приобретение основных средств. Для целей бухгалтерского финансового учета при решении этого вопроса необходимо руководствоваться положениями ПБУ 15/2008 (п. 7-14). По общему правилу, расходы по займам признаются *прочими расходами*, но только за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость *инвестиционного актива*.

При этом под *инвестиционным активом* понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует *длительного* времени и *существенных* расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. Кроме того, ПБУ 15/2008

введены и дополнительные ограничения по вопросу отнесения имущества к инвестиционным активам. В частности, указано, что к ним относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. То есть фактически речь идет именно о включении процентов по кредиту в стоимость внеоборотных активов:

Однако отдельные вопросы по данной формулировке всё-таки возникают:

- какова продолжительность длительного периода времени, необходимого для приобретения, сооружения и (или) изготовления организацией инвестиционного актива;
- насколько существенными должны быть расходы, необходимые для приобретения, сооружения и (или) изготовления организацией инвестиционного актива.

Если рассматривать вопрос про *длительность* периода, то нам представляется, что соответствующее положение просто достаточно зафиксировать в учетной политике организации для целей бухгалтерского финансового учета. При этом, руководствуясь классическим подходом к разделению периодов в бухгалтерском учете на длительные/короткие вполне можно сделать вывод, что длительным является период, продолжительность *которого превышает 12 месяцев*.

Пожалуй, аналогичный подход, а именно закрепление в учетной политике, можно избрать и для определения существенности суммы расходов по займам для целей включения в стоимость основного средства. Наверное, наиболее логичным здесь будет подход, закрепляющий определенный *процент* от стоимости актива, при превышении которого проценты должны капитализироваться в стоимости объекта основных средств.

В отношении отдельных категорий организаций предусмотрен особый порядок учета расходов по займам, в том числе связанным с приобретением основных средств. Например, *субъекты малого предпринимательства*, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также *социально ориентированные некоммерческие организации* вправе признавать все расходы по займам *прочими расходами*.

Также следует помнить, что проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов *равномерно* и, как правило, *независимо* от условий предоставления займа. Дополнительные расходы по займам могут включаться *равномерно* в состав прочих расходов в течение срока займа.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

При этом, если средства, привлеченные в виде займа были временно использованы в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от соответствующего временного инвестирования.

Поскольку, процесс приобретения, сооружения или изготовления основного средства может занять длительный период времени, то в течение этого срока может иметь место *приостановка* соответствующих работ на длительный период (в ПБУ 15/2008 он обозначен как период, превышающий по продолжительности три месяца). В этом случае проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, *прекращают* включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *приостановления* приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива. Проценты, причитающиеся к оплате

займодавцу за указанный период времени, включаются в состав прочих расходов организации.

Важно заметить, что не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае *возобновления* процесса приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *возобновления* приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, за месяцем *прекращения* приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива. В том случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем *начала использования* инвестиционного актива.

Данное положение можно признать коррелирующим с общим порядком признания объекта основным средством, ведь, как было показано выше, с 2011 года в бухгалтерском финансовом учете момент ввода объекта в эксплуатацию зависит именно от начала фактического использования актива, а не от соблюдения всех юридических формальностей, связанных с его приобретением организацией.

ПБУ 15/2008 содержит детально разработанный алгоритм пропорционального деления процентов по кредитам и займам, подлежащим включению в стоимость инвестиционного актива и относимым на прочие расходы организации. При этом, указано, что в случае, если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов, полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу, включаются в стоимость инвестиционного актива *пропорционально* доле указанных средств в общей сумме займов, причитающихся к оплате займодавцу, полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

Таким образом, для целей бухгалтерского финансового учета существует четкий алгоритм включения процентов в стоимость приобретаемого основного средства. К сожалению, при разработке положений Налогового кодекса, регулирующих соответствующий вопрос, был избран иной подход к учету расходов по займам, израсходованным на приобретение основных средств, что привело к возникновению различий между бухгалтерским финансовым и налоговым учетом. Затем, соответствующая позиция нашла подтверждение в многочисленных разъяснениях Минфина и ФНС по данному вопросу. Суть подхода состоит в том, что организация *не вправе* включить проценты, уплаченные по кредиту, израсходованному на приобретение основных средств, в первоначальную стоимость приобретенного основного средства (письмо Минфина от 05.07.11 № 03-03-06/1/398). Для таких расходов существует специальная норма: в соответствии с требованиями пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, проценты по долговым обязательствам *любого* вида включаются в состав *внереализационных* расходов. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина от 26.04.13 № 03-03-06/1/14650 и письме ФНС от 29.09.2014 N ГД-4-3/19855.

Можно отметить и еще несколько спорных видов расходов, с позиции необходимости их включения в стоимость основного средства. Например, при приобретении основного средства организация может воспользоваться услугами *оценщика*. Минфин полагает, что стоимость услуг независимого оценщика в состав первоначальной стоимости основных средств, выявленных при инвентаризации, включать нельзя (не следует). Подобные затраты учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на

основании пп. 40 п. 1 ст. 264 НК. Соответствующая позиция была изложена в письме от 14.09.09 № 03-03-06/1/578.

Таким образом, существует действительно достаточно большое количество спорных ситуаций по формированию первоначальной стоимости основных средств, которые оказывают влияние на амортизацию, включаемую в затраты организации.\

Заключение

Итак, к каким выводам мы пришли после написания данной работы. Во-первых, совершенно очевидно, что вопросы признания, оценки и документального оформления основных средств в бухгалтерском финансовом учете и налоговом учете достаточно сложны. Существует огромное количество нормативно-правовых актов, разъяснений, писем, регулирующих соответствующие вопросы, которые нередко противоречат друг другу. При этом можно констатировать, что все трудности в части оценки и признания затрат свойственны в основном лишь налоговому учету, поскольку в бухгалтерском финансовом учете при должном документальном оформлении все затраты признаются без каких-либо проблем.

Существование же препятствий для признания затрат в налоговом учете напрямую ведет к возникновению как правило постоянных налоговых разниц, которые ведут к формированию постоянного налогового обязательства, что естественно расценивается финансовым менеджментом компаний отрицательно. Ведь очевидно, что такое положение вещей влияет на эффективную (реальную) налоговую ставку компании. Трудоемкость учета разниц и возникающих в связи с ними отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств достаточно высока. Она связана, прежде всего, с отслеживанием временных и постоянных налоговых разниц в учете, а также с последующими разъяснениями налоговым органам причин таких различий между финансовым и налоговым учетом

Для оптимизации системы бухгалтерского учета, а также повышения информативности бухгалтерской отчетности считаем необходимым сближение налогового и бухгалтерского учета, по крайней мере, в части тех разниц, которые являются по предложенной ранее классификации управляемыми. Например, естественно, что вполне логично чтобы лимит стоимости для возможного упрощенного порядка учета основных средств был бы единым в бухгалтерском и налоговом учете. Процесс ликвидации разниц не быстрый, однако, это то, к чему должно стремиться государство в области регулирования финансового учета, а, возможно, и налогового учета, что и было сделано отчасти принятием закона № 81-ФЗ от 21.04.2014.

Еще раз отметим, что материалы, изложенные в данной работе, верны на дату ее написания, но вполне возможно, что изменения в законодательстве окажут влияние и на ситуации, описанные в работе. Поэтому, приступая к работе с какой-либо разницей, мы настоятельно рекомендуем бухгалтеру осуществить сверку положений бухгалтерского финансового и налогового учета по соответствующему вопросу.

Алфавитный указатель

- DVD, 7
- аренда жилья, 18
- аренда жилья для сотрудника, 18
- бильярдный стол, 11, 12
- Будущие экономические выгоды, 6
- Бытовая техника, 6
- велотренажер, 12
- внешнее благоустройство, 14, 16, 19, 21, 23, 26
- вычислительная техника, 19
- громкоговорящая связь, 8
- движимые/недвижимые объекты, 23
- единый недвижимый комплекс, 24
- Затраты на достройку, 30
- затраты на приобретение спортивного инвентаря, 11
- Кадастровая стоимость, 26
- комната отдыха, 11
- Комплекс конструктивно сочлененных предметов, 16, 19
- кондиционер, 8, 9, 25
- корпоративная кухня, 10
- кофеварки, 7
- кофе-машины, 7
- лифт, 21, 23
- локальные сети, 21
- мебель, 12
- мебельный гарнитур, 21
- микроволновые печи, 7, 8
- монитор, 20
- морозильная камера, 8
- музыкальный центр, 7
- обогреватель, 8, 9
- объект незавершенного строительства, 26
- Персональный компьютер, 19, 20
- Плата за государственную регистрацию, 29
- предметы интерьера, 12
- принтер, 20
- программы, 20
- проценты за пользование заемными средствами, 31
- процессор, 20
- пылесос, 8
- рекламные конструкции, 25
- система вентиляции, 21
- система обеспечения питьевой водой, 8
- системный блок, 20
- системы отопления, 8
- спортзал, 10
- Спортивный инвентарь, 9
- телевизор, 7, 8
- тренажеры, 11, 12
- увлажнитель воздуха, 8
- холодильник, 7, 8
- чайник, 7, 8

Учебное пособие

Слободняк Илья Анатольевич

Основные средства в бухгалтерском и налоговом учете:
состав, признание и оценка первоначальной стоимости

Издается в авторской редакции

Подписано в печать 10.09.17. Формат 60х90¹/₁₆. Бумага офсетная. Печать трафаретная. Усл. печ. л. 2,0. Тираж 100 экз.
Заказ