

## Климатическое оборудование: учет и налогообложение

**М. А. Карпич,**  
эксперт ООО "Атлант-право"

**Работодатель обязан обеспечивать работникам комфортные условия труда, для чего часто приобретается различное климатическое оборудование: кондиционеры, обогреватели, вентиляторы и др. Каким образом следует отражать данные объекты в бухгалтерском и налоговом учете?**

Нормальный микроклимат в помещении, где работает сотрудник, должен обеспечивать оптимальное (допустимое) тепловое состояние организма. Иными словами, человеку на рабочем месте должно быть комфортно (не жарко и не холодно), и уж тем более не должно быть прямой угрозы его жизни и здоровью, связанной с перегревом или переохлаждением.

Требование к работодателю обеспечить определенный уровень теплового комфорта на рабочих местах вытекает из норм трудового законодательства. Так, одной из обязанностей работодателя является обеспечение нормальных условий для выполнения работниками норм выработки, в частности, условий труда, соответствующих требованиям охраны труда и безопасности производства (ст. 163 ТК РФ). Аналогичное требование содержится в ст. 212 ТК РФ: работодатель обязан обеспечить на каждом рабочем месте условия труда, соответствующие требованиям охраны труда. Под условиями труда здесь следует понимать совокупность факторов производственной среды и трудового процесса, влияющих на работоспособность и здоровье работников (ст. 209 ТК РФ). К таким факторам, в частности, относится микроклимат в тех помещениях, где работают сотрудники.

Требования, которым должны соответствовать факторы производственной среды, содержатся в СанПиН 2.2.4.3359-16 "Гигиенические требования к физическим факторам на рабочих местах" (утв. постановлением Главного государственного санитарного врача РФ от 21.06.16 № 81, введены в действие с 1 января 2017 г.). Требования к микроклимату изложены в разделе 2 данного документа. Ранее в отношении показателей микроклимата действовал СанПин 2.2.4.548-96 "Физические факторы производственной среды. Гигиенические требования к микроклимату производственных помещений", утв. Постановлением Госкомсанэпиднадзора РФ от 01.10.96 № 21. После 1 января 2017 г. данный документ применяется в части, не противоречащей СанПиН 2.2.4.3359-16 (письмо Роспотребнадзора от 10.02.17 № 09-2438-17-16).

Микроклимат в помещении определяется не только температурой окружающего воздуха. Показателями, характеризующими микроклимат, являются: температура воздуха, температура поверхностей, относительная влажность воздуха, скорость движения воздуха, интенсивность теплового облучения.

Тепловой комфорт человека определяется сочетанием этих параметров. Сан-

Согласно ст. 226 ТК РФ работодатель обязан финансировать мероприятия по улучшению условий труда

В большинстве случаев климатическое оборудование удовлетворяет признакам объекта основных средств (п. 4 ПБУ 6/01)

ПиН 2.2.4.3359-16 устанавливает оптимальные и допустимые сочетания этих параметров, в зависимости от рода деятельности сотрудника.

Если какие-то показатели выходят за границы оптимальных или допустимых значений, работодатель должен каким-то образом повлиять на ситуацию. Температура поверхностей и интенсивность теплового облучения зависят от особенностей производственного процесса, их влияние корректируют применением специальной одежды и средств индивидуальной защиты. Зато на температуру, влажность и скорость движения воздуха вполне возможно влиять с помощью климатического оборудования.

К климатическому оборудованию, обеспечивающему нормальный микроклимат в помещении, можно отнести: кондиционеры (отдельно стоящие, монтируемые в оконные проемы, сплит-системы и т. п.), тепловое оборудование (обогреватели, конвекторы, тепловентиляторы и тепловые завесы), увлажнители воздуха, оборудование для вентиляции (передвижные и встраиваемые вентиляторы, системы приточной вентиляции и т. п.).

Бытовое климатическое оборудование отличаются более простой монтаж и обслуживание. Полупромышленное и промышленное оборудование часто монтируется непосредственно в здание, являясь его конструктивной частью.

Следует отметить, что согласно ст. 226 ТК РФ работодатель обязан финансировать мероприятия по улучшению условий труда. Такое финансирование осуществляется в размере не менее 0,2 % от суммы затрат на производство продукции (работ, услуг). Типовой перечень ежегодно реализуемых работодателем за счет указанных средств мероприятий утвержден приказом Минздравсоцразвития от 01.03.12 № 181н. В него входит в том числе устройство новых и ре-

конструкция имеющихся отопительных и вентиляционных систем в производственных и бытовых помещениях, тепловых и воздушных завес, установок кондиционирования воздуха с целью обеспечения нормального теплового режима и микроклимата в рабочей и обслуживаемых зонах помещений.

Таким образом, климатическое оборудование в организации необходимо для обеспечения соответствия условий труда сотрудников законодательным требованиям. В той или иной степени оно присутствует в каждой организации, и у каждого бухгалтера рано или поздно возникает необходимость отражать данные объекты в учете.

Для целей бухгалтерского и налогового учета климатическое оборудование можно подразделить на следующие группы. Первая: отдельные объекты (к ним можно отнести большинство кондиционеров и сплит-систем, увлажнители, обогреватели и конвекторы, передвижные вентиляторы и т. п.). Учет отдельных объектов климатического оборудования может различаться в зависимости от их стоимости (дорогостоящие, малоценные). Вторая: объекты, конструктивно связанные со зданием (в том числе встроенные системы приточной вентиляции, каналные кондиционеры, некоторые виды теплового оборудования). Порядок учета таких объектов будет зависеть от того, какие здания/помещения дооборудуются климатическим оборудованием (собственные или арендованные).

### **Учет отдельных дорогостоящих объектов климатического оборудования**

#### **Бухгалтерский учет**

В большинстве случаев климатическое оборудование удовлетворяет признакам объекта основных средств (п. 4 ПБУ 6/01).

Чаще всего первоначальная стоимость климатического оборудования складывается из цены приобретения оборудования и стоимости его монтажа (установки). В первоначальную стоимость не включаются суммы НДС

Применительно к климатическому оборудованию способность объекта приносить организации экономические выгоды в будущем можно рассматривать следующим образом: расходы, связанные с соблюдением норм трудового законодательства, непосредственным образом связаны с основной деятельностью организации, приносящей доход.

Таким образом, объекты климатического оборудования, обеспечивающие необходимый микроклимат в помещениях организации, являются основными средствами. Их учет производится в соответствии с нормами ПБУ 6/01.

Климатическое оборудование принимается к учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объекта основных средств (п. 8 ПБУ 6/01). Чаще всего первоначальная стоимость климатического оборудования складывается из цены приобретения оборудования и стоимости его монтажа (установки). В первоначальную стоимость не включаются суммы НДС, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Если приобретаемый объект не требует монтажа (установки), то он принимается к учету следующей бухгалтерской записью:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

принято к учету климатическое оборудование, не требующее монтажа (установки).

Аналогичной записью отражаются в учете дополнительные расходы, связанные с приобретением оборудования.

Если в отношении объекта требуется провести дополнительные работы по монтажу (установке), то он принимается к уче-

ту записью по дебету счета 07 "Оборудование к установке":

**Д-т сч. 07** "Оборудование к установке",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

учтено климатическое оборудование, требующее монтажа (установки).

Передача оборудования в монтаж (установку) отражается записью:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 07** "Оборудование к установке" оборудование передано в монтаж;

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

отражены расходы, связанные с работами по установке (монтажными работами), а также иные расходы, связанные с приобретением климатического оборудования.

Организация вправе в учетной политике установить лимит стоимости основных средств в пределах 40 000 руб. (п. 5 ПБУ 6/01).

Если сформированная первоначальная стоимость климатического оборудования превысила установленный лимит, то такое оборудование принимается к учету в качестве основного средства.

На дату ввода объекта в эксплуатацию в бухгалтерском учете производится следующая запись:

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы"

объект климатического оборудования принят к учету как основное средство.

Включение в расходы стоимости данного климатического оборудования осуществляется через механизм амортизации, в течение срока полезного использования объекта.

Климатическое оборудование стоимостью не более 40 000 руб. или иного (меньшего) лимита, установленного в учетной политике организации, может отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01)

### Налоговый учет

Расходы на приобретение климатического оборудования могут учитываться при расчете налога на прибыль. Общими условиями для их признания в целях налогообложения являются обоснованность и документальное подтверждение (ст. 252 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается в том числе имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Таким образом, отдельные объекты климатического оборудования стоимостью более 100 000 руб. признаются в целях налогообложения амортизируемым имуществом.

Первоначальная стоимость таких объектов определяется как сумма расходов на их приобретение, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования (ст. 257 НК РФ).

Стоимость климатического оборудования учитывается в базе по налогу на прибыль посредством амортизации. Срок полезного использования таких объектов определяется на основании Классификации основных средств (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1).

В случае отсутствия каких-либо объектов в Классификации, их срок полезного использования и амортизационная группа определяются налогоплательщиком самостоятельно на основании технической документации или рекомендаций производителя (п. 6 ст. 258 НК РФ). Так, в частности, с 1 января 2017 г. в обновленной Класси-

фикации отсутствуют обычные офисные (бытовые) кондиционеры. Ранее они относились к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 включительно. Таким образом, в отношении кондиционеров, введенных в эксплуатацию после 1 января 2017 г., следует руководствоваться в первую очередь технической документацией.

### Учет отдельных малоценных объектов климатического оборудования

#### Бухгалтерский учет

Климатическое оборудование стоимостью не более 40 000 руб. или иного (меньшего) лимита, установленного в учетной политике организации, может отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01).

Первоначальная стоимость такого оборудования аккумулируется на счете 08 по правилам, установленным для формирования первоначальной стоимости основного средства. Затем объект принимается к учету в составе МПЗ. Производится следующая запись:

**Д-т сч. 10** "Материалы",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы"

приобретенное климатическое оборудование принято к учету в составе МПЗ.

Стоимость данного оборудования относится на расходы при вводе его в эксплуатацию.

#### Налоговый учет

Если стоимость климатического оборудования меньше 100 000 руб., такое оборудование уже нельзя классифицировать как амортизируемое имущество.

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ расходы на приобретение имущества, не

Стоимость климатического оборудования, конструкционно связанного с недвижимым имуществом, увеличивает первоначальную стоимость данного недвижимого имущества

являющегося амортизируемым, являются материальными расходами. Стоимость такого имущества учитывается в налоговой базе в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

### Объекты, конструкционно связанные с собственным имуществом

Объекты климатического оборудования, являющиеся конструкционной частью зданий/помещений (системы приточной вентиляции, каналные кондиционеры и т. п.) представляют собой дооборудование этих зданий/помещений. Отличительной особенностью данных объектов является то, что их невозможно отделить от здания (помещения) без нанесения ему вреда.

#### Бухгалтерский учет

Если здание (помещение) учтено в качестве объекта основных средств, то в случае его дооборудования изменяется его первоначальная стоимость. Таким образом, стоимость климатического оборудования, конструкционно связанного с недвижимым имуществом, увеличивает первоначальную стоимость данного недвижимого имущества. Производятся записи:

**Д-т сч. 07** "Оборудование к установке",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"  
приобретено климатическое оборудование;

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы" (аналитический счет "Здание/помещение"),

**К-т сч. 07** "Оборудование к установке"  
приобретенное оборудование передано для монтажа (установки);

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы" (аналитический счет "Здание/помещение"),

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

отражены в учете расходы, связанные с установкой (монтажом) климатического оборудования;

**Д-т сч. 01** "Основные средства" (аналитический счет "Здание/помещение"),

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы" (аналитический счет "Здание/помещение")

увеличена первоначальная стоимость здания (помещения) на сумму расходов, связанных с приобретением и монтажом климатического оборудования.

Начисление амортизации по дооборудованному объекту следует производить исходя из остаточной стоимости здания/помещения (с учетом расходов на дооборудование его климатическими объектами) и оставшегося срока полезного использования. Срок полезного использования зданий и помещений, дооборудованных подобными объектами, на наш взгляд, останется прежним, поскольку такое дополнение лишь придает зданию (помещению) новые характеристики, но не влияет на период возможного использования самого недвижимого имущества.

#### Налоговый учет

Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ в случаях дооборудования основных средств изменяется их первоначальная стоимость — увеличивается на сумму расходов, связанных с дооборудованием.

Порядок дальнейшего начисления амортизации по дооборудованному зданию (помещению) содержит в себе спорные моменты. Так, по мнению Минфина России, в течение всего срока амортизации объекта должна применяться норма амортизации, исчисленная исходя из установленного срока полезного использования объекта (в частности, письмо от 11.01.16 № 03-03-06/40). Поскольку срок полезного использования

Приобретенное климатическое оборудование, являющееся конструкционной частью арендованных зданий (помещений), представляет собой улучшение арендованного имущества, не отделимое без вреда для данного имущества

здания (помещения) остается прежним, при применении линейного метода начисления амортизации норма амортизации также остается прежней. Эта норма амортизации будет применяться к увеличившейся первоначальной стоимости здания (помещения). В результате имеет место ситуация, когда списание стоимости основного средства будет производиться за пределами срока полезного использования. Однако Минфин России не спорит с тем, что амортизацию необходимо продолжать начислять до полного списания стоимости объекта.

Поскольку данный подход в определенной степени нелогичен (включение в расходы стоимости объекта производится за пределами его срока полезного использования), существует и иное мнение: амортизация в данном случае должна начисляться исходя из остаточной стоимости основного средства с учетом затрат на дооборудование и оставшегося срока полезного использования. Этот подход основан на норме п. 3 ст. 268 НК РФ, согласно которой, если срок полезного использования основного средства не увеличился в результате его модернизации, то при начислении амортизации налогоплательщик учитывает оставшийся срок полезного использования. Данный подход представляется более логичным, он поддерживается судами, но его применение на практике с большой вероятностью повлечет за собой претензии контролирующих органов.

### **Объекты, конструкционно связанные с арендованным имуществом**

#### **Бухгалтерский учет**

Приобретенное климатическое оборудование, являющееся конструкционной частью арендованных зданий (помещений), представляет собой улучшение арендованного

имущества, не отделимое без вреда для данного имущества.

С учетом п. 5 ПБУ 6/01 капитальные вложения в арендованное здание (помещение) учитываются у арендатора в составе отдельного объекта основных средств. Производятся записи:

**Д-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы",

**К-т сч. 60** "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

отражены в учете расходы, связанные с улучшением арендованного имущества;

**Д-т сч. 01** "Основные средства",

**К-т сч. 08** "Вложения во внеоборотные активы"

принят к учету отдельный объект основных средств в виде капитальных вложений в арендованное имущество.

Стоимость данного основного средства погашается путем начисления амортизации. При этом определение срока полезного использования производится с учетом ограничений его использования, в том числе оставшегося срока аренды.

По окончании договора аренды неотделимые улучшения передаются арендодателю. В бухгалтерском учете отражается выбытие объекта основных средств в виде капитальных вложений в арендованное имущество. Производится запись:

**Д-т сч. 02** "Амортизация основных средств",

**К-т сч. 01** "Основные средства"

списана амортизация по климатическому оборудованию, передаваемому арендодателю в составе капитальных вложений в арендованное имущество.

Если арендодатель возмещает арендатору стоимость произведенных им неотделимых улучшений, то следует также отразить в учете прочий доход, связанный с передачей объекта арендодателю. Производится запись:

Расходы на приобретение кондиционеров, обогревателей, вентиляторов и другого аналогичного оборудования могут учитываться в целях налогообложения прибыли в случае, если эти объекты служат для обеспечения нормальных условий труда

**Д-т сч. 76** "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

**К-т сч. 91** "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы"

признан прочий доход от выбытия капитальных вложений в арендованное имущество.

Одновременно в составе расходов должна была быть учтена остаточная стоимость передаваемых капитальных вложений. Однако если срок их полезного использования устанавливается равным оставшемуся сроку аренды, то на момент передачи неотделимых улучшений арендодателю они будут полностью амортизированы, и расходы в виде остаточной стоимости у арендатора на дату передачи капитальных вложений будут отсутствовать.

#### Налоговый учет

Стоимость климатического оборудования, конструкционно связанного с арендованным зданием (помещением), в терминологии главы 25 НК РФ представляет собой капитальные вложения в арендованный объект основных средств. Их стоимость погашается посредством амортизации.

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ указанные капитальные вложения амортизируются следующим образом. Капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в общем порядке. Порядок налогового учета у арендодателя в этом случае аналогичен описанному в предыдущем разделе (для объектов, конструкционно связанных с собственными зданиями/помещениями). Капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды.

Напомним, что передача арендатором арендодателю неотделимых улучшений при-

знается у арендатора объектом налогообложения НДС на основании подп. п. 1 ст. 146 НК РФ (письма Минфина России от 25.11.14 № 03-07-11/59765, ФНС России от 30.12.10 № КЕ-37-3/19032, п. 26 постановления ВАС РФ от 30.05.14 № 33). Арендатор, передавая арендодателю неотделимые улучшения, стоимость которых компенсируется арендодателем, обязан предъявить к уплате арендодателю соответствующую сумму НДС. Если же стоимость произведенных улучшений не компенсируется арендодателем, то их передача арендодателю будет считаться безвозмездной, что также приводит к появлению объекта обложения НДС.

По мнению Минфина России, расходы на приобретение кондиционеров, обогревателей, вентиляторов и другого аналогичного оборудования могут учитываться в целях налогообложения прибыли в случае, если эти объекты служат для обеспечения нормальных условий труда (письма от 02.10.15 № 03-03-06/56359, 03.10.12 № 03-03-06/2/112). Чтобы иметь возможность при необходимости доказать обоснованность расходов на покупку климатического оборудования, целесообразно до приобретения соответствующих объектов зафиксировать показатели микроклимата в помещениях, не соответствующие законодательным требованиям ■

#### Литература

1. Трудовой кодекс Российской Федерации: [принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г., № 197-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Консультант Плюс": [Электронный ресурс] / Компания "Консультант Плюс".
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – № 20, 14 мая.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н // Российская газета. – 2001. – № 140, 25 июля.