

# Учет основных средств в некоммерческих организациях

**Гармонизация национальной системы бухгалтерского учета с нормами и принципами МСФО обусловила серьезные изменения в порядке учета основных средств, а также их амортизации. К сожалению, новые нормативные акты по бухгалтерскому учету, введенные в действие с 1 января 2013 года, не всегда дают обоснованные ответы на вопросы хозяйствующих субъектов.**

**В**от только некоторые из таких вопросов, возникающих у некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, которые приобрели объекты основных средств за счет средств, полученных на свое содержание:

*Необходимо ли показывать источник приобретения объекта основных средств?*

*Требуется ли по приобретенному объекту начислять амортизацию?*

*Что является источником начисления амортизации с учетом того, что организация не занимается предпринимательской деятельностью и, соответственно, начисленная сумма амортизации не возмещается в цене реализуемой продукции (работ, услуг)?*

*Как приобретение объекта и начисление амортизации по нему отразить в бухгалтерском учете?*

*Подлежит ли приобретенный за счет средств целевого финансирования объект переоценке?*

*Подлежит ли переоценке сумма амортизации объекта?*

*Если объект основных средств некоммерческой организации подлежит переоценке, то могут ли суммы переоценки рассматриваться в качестве источника целевого финансирования организации?*

*Увеличивается ли на сумму переоценки выбывающего объекта основных средств нераспределенная прибыль некоммерческой организации?*

*Как отразить в учете некоммерческой организации выбытие ее активов? Каков порядок налогообложения выбывающих активов?*

*На какие цели можно направить прибыль, полученную от выбытия основных средств некоммерческой организации?*

Чтобы ответить на поставленные вопросы, проанализируем нормы действующего законодательства.

Прежде всего отметим, что с учетом п. 1 и п. 3 ст. 46 Гражданского кодекса Республики Беларусь под

некоммерческой организацией понимается юридическое лицо, не имеющее своей целью извлечение прибыли и не распределяющее полученную прибыль между участниками.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку она необходима для их уставных целей, ради которых они созданы, соответствует этим целям и отвечает предмету деятельности некоммерческих организаций, либо поскольку она необходима для выполнения государственно значимых задач, предусмотренных в их учредительных документах, соответствует этим задачам и отвечает предмету деятельности данных организаций.

Для отдельных форм некоммерческих организаций законодательными актами могут быть установлены требования, предусматривающие их право на занятие предпринимательской деятельностью только посредством образования коммерческих организаций и (или) участия в них.

В соответствии с п. 68 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), для обобщения информации о наличии и движении источников средств в некоммерческих организациях (за исключением бюджетных организаций), полученных на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели (далее – средства целевого финансирования), предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Получение средств целевого финансирования отражается по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и других счетов и кредиту счета 86.

Использование средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций) отражается по дебету счета 86 и кредиту счета 20 «Основное производство» и других счетов.

Согласно п. 13 Инструкции № 50 вложения органи-

заций в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, обобщаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету указанного счета отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств.

Сформированная первоначальная стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету основных средств отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и кредиту счета 08.

Конкретный порядок учета основных средств в организациях (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бюджетных организаций) регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина РБ от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26).

Какие-либо особенности в оценке и бухгалтерском учете объектов основных средств некоммерческих организаций Инструкцией № 26 не предусмотрены, то есть в отношении них должен применяться общий порядок оценки и учета, установленный Инструкцией.

Следует отметить, что нормы Инструкции № 26, Инструкции № 50 и Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина РБ от 31.10.2011 № 111, не предусматривают необходимости показывать в учете источник для приобретения инвестиционных активов, то есть предполагается, что такие активы, равно как и иные активы организации, приобретаются за счет оборотных средств.

Рассмотрим вопрос, касающийся амортизации основных средств, приобретенных некоммерческой организацией за счет средств целевого финансирования.

В соответствии с подпунктом 3.1 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6), затраты на приобретение объектов основных средств посредством начисления амортизации возмещаются некоммерческими организациями (за исключением бюджетных организаций) «в составе доходов от пред-

принимательской деятельности, осуществляемой в пределах допускаемой законодательством и учредительными документами, и/или включаются в состав операционных или внеоперационных расходов, и/или относятся за счет целевого финансирования».

В этой связи если некоммерческая организация приобретает и использует объект основных средств для осуществления уставной деятельности, не являющейся предпринимательской, начисленные амортизационные отчисления по указанному объекту – с учетом норм Инструкции № 37/18/6 – должны относиться за счет средств целевого финансирования.

С учетом изложенного бухгалтерский учет операций, связанных с приобретением и использованием некоммерческой организацией основных средств, должен в соответствии с действующим законодательством осуществляться в следующем порядке (см. таблицу 1).

Что касается переоценки объектов основных средств, находящихся на балансе некоммерческих организаций, то здесь необходимо учитывать нормы Указа Президента РБ от 20.10.2006 № 622 «О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» (далее – Указ № 622).

Согласно п. 1.5 Указа № 622 «не производится переоценка:

имущества, расположенного на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;

земельных участков, объектов природопользования; жилищного и библиотечных фондов; фильмофондов, историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования; объектов лизинга; объектов незавершенного жилищного строительства, жилой части многоквартирных жилых домов;

имущества потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам; жилищно-строительных кооперативов и иных организаций застройщиков, товариществ собственников; дачных, садоводческих товариществ (кооперативов)».

**ТАБЛИЦА 1**

| № п/п | Содержание операции  | Д-т     | К-т     |
|-------|--|---------|---------|
| 1     | Поступление средств целевого финансирования                                | 51      | 86      |
| 2     | Затраты, связанные с приобретением объекта основных средств (с учетом НДС) | 08      | 60      |
| 3     | Расчет с поставщиком приобретенного объекта основных средств               | 60      | 51      |
| 4     | Ввод приобретенного объекта в эксплуатацию                                 | 01      | 08      |
| 5     | Начисление амортизации по приобретенному объекту                           | 20 (26) | 02      |
| 6     | Отражено использование целевого финансирования                             | 86      | 20 (26) |

Как видим, основные средства некоммерческих организаций, приобретенные за счет средств целевого финансирования, от переоценки, проводимой в соответствии с законодательством, не освобождаются.

Конкретный порядок переоценки основных средств установлен Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершаемых строительством объектов и неустановленного оборудования, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 05.11.2010 № 162/131/37.

Порядок бухгалтерского учета изменения стоимости основных средств, в том числе в случае их переоценки, регламентируется Инструкцией № 26.

Согласно нормам Инструкции № 26 переоценка основных средств, а также накопленной по ним амортизации должна отражаться с использованием счета 83 «Добавочный капитал».

Что касается использования сумм переоценки основных средств некоммерческих организаций, аккумулированных на счете 83, то рассматриваться в качестве источника содержания организации они не могут, во всяком случае, до момента выбытия таких объектов.

При выбытии объекта – согласно п. 30 Инструкции № 26 – «сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается по дебету счета 83 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

С учетом того, что некоммерческая организация – это, как уже отмечалось выше, юридическое лицо, не имеющее своей целью извлечение прибыли и не распределяющее полученную прибыль между участниками, суммы добавочного фонда по ранее проведенным переоценкам выбывшего объекта, перенесенные в кредит счета 84, могут быть направлены (как источник) на увеличение средств целевого финансирования некоммерческой организации.

Кроме того, на увеличение целевого финансирования может быть направлена чистая прибыль организации, обусловленная продажей объекта основных средств, после уплаты по данной операции налога на прибыль.

Определение нераспределенной прибыли некоммерческой организации, обусловленной выбытием объекта основных средств, в качестве источника финансирования ее деятельности отражается в учете следующей бухгалтерской записью:

Д-т счета 84 – К-т счета 86.

Таким образом, выбытие объекта основных средств в порядке его продажи в учете некоммерческой организации с учетом норм действующего законодательства должно отражаться следующими бухгалтерскими записями (см. таблицу 2).

Особо отметим, что организации, не осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории РФ, при реализации приобретенных товаров, по которым сумма НДС была отнесена на увеличение их стоимости в соответствии с ч. 2 п. 4 ст. 106 Налогового кодекса (далее – НК), **имеют право** самостоятельно выделить для вычета суммы НДС. Это следует из подпункта 22.5 ст. 107 НК.

При этом выделение сумм НДС указанными организациями осуществляется расчетным путем исходя из остаточной стоимости основных средств с учетом НДС и ставки НДС, применявшейся при их приобретении (ввозе). Выделение сумм НДС производится, если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав исчисление НДС осуществляется по ставке 20%.

В этой связи в целях уменьшения подлежащей к уплате суммы НДС некоммерческая организация может выделить сумму НДС по ранее приобретенному, а впоследствии реализуемому объекту и зачесть ее при уплате НДС по реализации.

Вместе с тем следует иметь в виду, что при выделении НДС для вычета у некоммерческой организации в результате уменьшения остаточной стоимости выбы-

ТАБЛИЦА 2

| № п/п | Содержание операции   | Д-т | К-т |
|-------|---|-----|-----|
| 1     | Списание суммы амортизации по выбывающему объекту   | 02  | 01  |
| 2     | Выбытие объекта основных средств в порядке продажи (по остаточной стоимости)                        | 91  | 01  |
| 3     | Отражение выручки от реализации выбывающего объекта основных средств                                | 62  | 91  |
| 4     | НДС по выбывающему в порядке реализации объекту   | 91  | 68  |
| 5     | Закрытие счета 91 на счет учета прибылей и убытков  | 91  | 99  |
| 6     | Списание сумм накопленных переоценок по выбывающему объекту   | 83  | 84  |
| 7     | Уплата налога на прибыль по операции, связанной с выбытием объекта                                  | 99  | 68  |
| 8     | Закрытие счета учета прибылей и убытков на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) | 99  | 84  |
| 9     | Определение сумм нераспределенной прибыли в качестве источника целевого финансирования              | 84  | 86  |

вающего объекта, относимой в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», увеличится облагаемая база по налогу на прибыль.

Таковы особенности бухгалтерского учета операций, связанных с приобретением за счет средств целевого финансирования (получением в порядке целевого финансирования) основных средств некоммерческими организациями, амортизацией таких основных средств, их переоценкой и выбытием.

Вместе с тем, с нашей точки зрения, действующий порядок учета и амортизации объектов основных средств некоммерческих организаций вызывает вполне закономерные сомнения. И касается это, прежде всего, начисляемой амортизации, относимой в итоге в уменьшение источника финансирования (в дебет счета 86).

Дело в том, что в традиционном понимании амортизация – это сумма, возмещаемая (подлежащая возмещению) организации в системном порядке (в течение амортизируемого периода) в цене реализуемой продукции (работ, услуг) за ранее произведенные расходы, связанные с приобретением амортизируемого объекта. Именно поэтому сумма амортизации принимается в качестве затрат организации, на которую в итоге уменьшается прибыль этой организации. По сути, речь идет о том, что сумма амортизации остается у организации в форме ежемесячной частичной компенсации ее расходов на приобретение амортизируемого объекта.

Что касается некоммерческих организаций, то у них компенсация затрат, связанных с приобретением основных средств, невозможна по той причине, что такие организации, как правило, не занимаются коммерческой деятельностью и, соответственно, не формируют цены с включением в них амортизации в качестве статьи затрат. Кроме того, очевидно, что если у некоммерческой организации, не осуществляющей предпринимательскую деятельность, имеются основные средства, то они приобретались либо за счет средств целевого финансирования, либо получены в порядке целевого финансирования.

А если это так, то начисление амортизации по объектам основных средств некоммерческих организаций – как источника возмещения ранее произведенных расходов – не требуется.

Начисляя в соответствии с действующим законодательством амортизацию по объектам основных средств некоммерческих организаций и рассматривая их в качестве затрат, возмещаемых за счет средств целевого финансирования, мы тем самым искусственно уменьшаем сумму средств целевого финанси-

рования, которой можно распорядиться.

В итоге получается следующий парадокс: тот, кто финансирует содержание некоммерческой организации, не только несет расходы, связанные с приобретением основных средств, но и расходы, обусловленные амортизацией таких объектов, которая, как уже отмечалось выше, призвана компенсировать собственные расходы организации по приобретению объекта.

На практике не исключается ситуация, при которой за счет начисляемой амортизации у некоммерческой организации может образовываться отрицательное (дебетовое) сальдо по счету учета средств целевого финансирования.

Надуманность начисления амортизации по объектам основных средств некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, рассмотрим на следующем упрощенном примере.

**Пример. Исходные данные** (все исходные данные условные):

1. Некоммерческой организации, не осуществляющей предпринимательскую деятельность, в порядке целевого финансирования переданы денежные средства в сумме 10 млн. руб.
2. За счет полученных средств организацией приобретен компьютер.
3. Компьютер введен в эксплуатацию и по нему ежемесячно начисляется амортизация в сумме 200 тыс. руб.

Для упрощения и наглядности принято:

– организация в рассматриваемом периоде не несет каких-либо иных расходов, кроме расходов, связанных с приобретением компьютера;

– в качестве источника приобретения компьютера показано использование средств целевого финансирования (с введением с 01.01.2012 нового Типового плана счетов бухгалтерского учета необходимость отражения использования средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств, бухгалтерской записью по дебету счета 86 в корреспонденции со счетом 83 не требуется (см. таблицу 3).

Как следует из примера, после первого месяца начисления амортизации и отнесения ее через счета учета затрат на производство в дебет счета 86 в организации образовалось дебетовое сальдо в размере 200 тыс. руб., которое впоследствии будет ежемесячно увеличиваться.

Наличие отрицательного сальдо означает, что израсходовано средств целевого финансирования (в качестве источника) больше, чем получили. В принципе,

такого быть не может, поскольку нельзя израсходовать больше, чем нам выделено.

В целом это говорит о том, что существующие подходы в части необходимости начисления амортизации по объектам основных средств некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, должны меняться.

Отметим, что в Российской Федерации (далее – РФ) амортизация основных средств некоммерческих организаций не начисляется. Это однозначно следует из п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н, согласно которому «по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом...».

Данный подход подтвержден и п. 49 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н.

Что касается переоценки, то в ПБУ 6/01 (п. 15) отмечается, что «коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости». Как видим, право переоценки объектов основных средств предоставлено исключительно коммерческим организациям.

Учитывая изложенное, считаем, что существующий в Беларуси порядок начисления амортизации по объектам, приобретенным некоммерческими организациями, должен быть изменен.

Балансовой амортизации таких объектов быть не должно.

Что касается переоценки объектов основных средств некоммерческих организаций, то полагаем, что ее тоже не должно быть. Да и что переоценивать в части амортизации, если речь идет об ее исключении в отношении объектов некоммерческих организаций из баланса. А если переоценивать первоначальную стоимость объектов без переоценки амортизации, то в этом нет никакого смысла, поскольку переоцененную остаточную стоимость таких объектов мы не получим.

И еще один вопрос, касающийся отражения в учете источников приобретения основных средств некоммерческими организациями. Как уже отмечалось выше, с учетом действующего законодательства такие источники в учете не показываются.

Вместе с тем, с нашей точки зрения, такой подход в ситуации, когда имущество, в частности основные средства, приобретаются за счет средств целевого финансирования, неверен, поскольку речь идет именно о целевых средствах, а не о средствах, заработанных самой организацией.

Следует отметить, что некоторые специалисты предлагают средства целевого финансирования, направленные некоммерческими организациями на приобретение основных средств, учитывать на отдельном субсчете, открытом к счету 86.

К сожалению, конкретный порядок такого учета ими не указывается. Скорее всего, речь идет о следующей возможной записи:

Д-т счета 86 – К-т счета 86 субсчет «Средства целевого финансирования, направленные на инвестиционные расходы» – на сумму средств целевого финансирования, определенную в качестве источника инвестиционных расходов.

Безусловно, такая запись имеет «право на жизнь», поскольку, с одной стороны, сальдо по счету 86 остается неизменным, то есть отражает ту сумму средств, которая выделена организации, с другой стороны, организация имеет аналитическую информацию о том, какая сумма средств целевого финансирования была направлена на осуществление инвестиционных вложе-

**ТАБЛИЦА 3. ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

| № п/п | Содержание операции  | Д-т     | К-т     | Сумма, тыс. руб. |
|-------|--|---------|---------|------------------|
| 1     | Поступление средств целевого финансирования  | 51      | 86      | 10 000           |
| 2     | Затраты, связанные с приобретением объекта основных средств (с учетом НДС)         | 08      | 60      | 10 000           |
| 3     | Расчет с поставщиком приобретенного объекта основных средств                       | 60      | 51      | 10 000           |
| 4     | Ввод приобретенного объекта в эксплуатацию   | 01      | 08      | 10 000           |
| 5     | Использование целевого финансирования в качестве источника инвестиционных расходов | 86      | 83      | 10 000           |
| 5     | Начисление амортизации по приобретенному объекту                                   | 20 (26) | 02      | 200              |
| 6     | Использование целевого финансирования на содержание некоммерческой организации     | 86      | 20 (26) | 200              |
|       | Сальдо счета 86  | 86      | x       | 200              |
|       | Сальдо счета 83  | x       | 83      | 10 000           |

ний, в частности, на приобретение основных средств.

Вместе с тем, с нашей точки зрения, более правильно было бы показывать такие инвестиционные расходы по дебету счета 86 в корреспонденции со счетом 83, так как добавочный капитал в своей основе призван характеризовать прирост стоимости активов организации, не обусловленный ее дополнительными расходами.

Именно такой прирост мы имеем при переоценке основных средств, при формировании уставного фонда акционерного общества и реализации (размещении) акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, и т. д.

Следует отметить, что предлагаемый нами подход в полной мере соответствует подходам, применяемым в РФ.

Так, письмом Минфина РФ от 31.07.2003 № 16-00-14/243 однозначно определено, что в некоммерческих организациях «приобретенные в соответствии с утвержденной сметой основные средства отражаются в бухгалтерском учете при принятии объекта к учету по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и дебету счета 86 «Целевое финансирование» с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

### Выводы и предложения

1. Начисление амортизации по объектам основных средств в некоммерческих организациях, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, искажает величину средств целевого финансирования, которая может быть израсходована некоммерческой организацией.

2. Переоценка первоначальной стоимости основных средств и начисляемой по таким объектам амортизации, проводимая субъектами хозяйствования в соответствии с законодательством, в отношении некоммерческих организаций, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, не имеет смысла, поскольку:

– в результате такой переоценки, в частности в результате увеличения после переоценки амортизируемых сумм, искажается величина средств целевого финансирования, которая может быть израсходована некоммерческой организацией;

– суммы переоценки увеличивают добавочный капитал организации, который может рассматриваться как источник целевого финансирования (закрывается через счет 84 на счет 86) только при выбытии объекта основных средств. В результате такой операции в ито-

ге будет закрываться сумма амортизации, обусловившая отрицательное сальдо по счету 86.

Вместе с тем, если амортизацию не начислять и, соответственно, не делать ее переоценку, такой растянутый во времени процесс увязки величины источников целевого финансирования с фактическим расходом средств целевого финансирования, включающим начисленную амортизацию, не требуется;

– переоценка активов организаций направлена, как правило, на приведение балансовой стоимости активов с их рыночной стоимостью, а в целом – на определение рыночной стоимости организации, характеризующейся в своей основе величиной чистых активов организации.

В отношении некоммерческой организации ее рыночная оценка имеет достаточно условное значение.

3. Учитывая изложенное, считаем необходимым внести соответствующие изменения в нормативные правовые акты, регламентирующие вопросы учета, амортизации и переоценки объектов основных средств, приобретенных некоммерческими организациями за счет средств целевого финансирования, в частности:

– исключить объекты основных средств некоммерческих организаций из состава объектов, подлежащих «балансовой амортизации».

Износ по объектам основных средств некоммерческих организаций следует, с нашей точки зрения, показывать за балансом;

– исключить объекты основных средств некоммерческих организаций из состава имущества, подлежащего переоценке, проводимой в установленном законодательством порядке;

– предусмотреть необходимость отражения в учете некоммерческих организаций использования средств целевого финансирования (в качестве источника) на приобретение основных средств бухгалтерской записью по дебету счета 86 в корреспонденции со счетом 83;

– установить, что суммы числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, равно как и прибыль, полученная в результате выбытия таких объектов, могут быть направлены на увеличение средств целевого финансирования некоммерческих организаций.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**

доктор экономических наук, профессор БГЭУ